

Міністерство освіти і науки України
Луцький національний технічний університет

(повне найменування закладу вищої освіти)

Факультет бізнесу та права

(повне найменування факультету)

Кафедра обліку і аудиту

(повне найменування кафедри)

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
ЗА СТУПЕНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ «МАГІСТР»
ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗ ОПЛАТИ
ПРАЦІ НА ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

спеціальність 071 Облік і оподаткування

(шифр і назва спеціальності)

освітня програма «Облік і оподаткування»

(назва освітньої програми)

Виконала: здобувач вищої освіти
групи ОПм-21

Сидорук Василина Юріївна

(підпис)

Керівник:

к.е.н., доцент

Московчук Алла Тимофіївна

(підпис)

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту
«__» _____ 2024 р.

к.е.н., доцент

Гарант освітньої програми:

Жураковська Ірина Володимирівна

(підпис)

Луцьк – 2024 року

ЛУЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет бізнесу та права

Кафедра обліку і аудиту

Ступінь вищої освіти: магістр

Галузь знань: 07 Управління та адміністрування

Спеціальність: 071 Облік і оподаткування

Освітня програма: ОП «Облік і оподаткування»

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри

_____ к.е.н., доцент Оксана НУЖНА

«___» _____ 2024 року

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ ЗДОБУВАЧУ ВИЩОЇ ОСВІТИ

СИДОРУК Васи́ліні Юрі́ївні

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема кваліфікаційної роботи Організація обліку та аналіз оплати праці на промислових підприємствах

Керівник роботи: Московчук Алла Тимофіївна, к.е.н., доцент

затверджені наказом закладу вищої освіти від «30» грудня 2023 року № 470/01-02

2. Строк подання здобувачем вищої освіти кваліфікаційної роботи 06 грудня 2024 року

3. Вихідні дані до роботи. Нормативно-правові акти з регулювання питань обліку, оподаткування та аналізу за темою дослідження, наукова література, посібники, статистичні довідники, первинні і зведені бухгалтерські документи, фінансова і статистична звітність за 2021-2023 роки.

4. Зміст пояснювальної записки (перелік питань, що потрібно розробити):

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ОПЛАТИ ПРАЦІ

1.1. Суть заробітної плати як економічної категорії, її форми та системи

1.2. Теоретичні засади організації обліку оплати праці на підприємствах

1.3. Оцінка методичного забезпечення аналітичного дослідження фонду оплати праці

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗ ОПЛАТИ ПРАЦІ ПЕРСОНАЛУ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ

2.1. Статистичне дослідження діяльності промислових підприємств в Україні

2.2. Організація обліку розрахунків з оплати праці на промислових підприємствах

2.3. Аналіз фонду оплати праці персоналу промислових підприємств

РОЗДІЛ 3. ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ОПЛАТИ ПРАЦІ У ТЗОВ «НОВОВОЛИНСЬКИЙ М'ЯСОКОМБІНАТ»

ВИСНОВКИ

5. Перелік графічного матеріалу:

1. Суть економічної категорії «заробітна плата» у трактуванні науковців
2. Виділені проблеми в організації обліку оплати праці
3. Розрахунок впливу факторів на фонд оплати праці методом ланцюгових підстановок
4. Витрати на оплату праці у галузі «Виробництво харчових продуктів»
5. Первинні документи в обліку заробітної плати на ТЗОВ «Нововолинський м'ясокомбінат»
6. Аналіз структури фонду оплати праці на ТЗОВ «Нововолинський м'ясокомбінат»
7. Аналіз середніх показників заробітної плати на ТЗОВ «Нововолинський м'ясокомбінат»
8. Факторний аналіз фонду оплати праці на ТЗОВ «Нововолинський м'ясокомбінат»
9. Аналітичні рахунки для обліку розрахунків за заробітною платою з працівниками
10. Комплексна система показників для оцінки ефективності оплати праці

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис	
		завдання видав	завдання прийняв
Розділ 1	Московчук А.Т., доцент		
Розділ 2	Московчук А.Т., доцент		
Розділ 3	Московчук А.Т., доцент		
Нормоконтроль	Писаренко Т.М., доцент		
Консультант з ЕОМ	Талах Т.А., доцент		

7. Дата видачі завдання 19 вересня 2023 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи магістра	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	Обґрунтування теми	до 19.09.2023 р.	
2	Огляд літератури із досліджуваної проблеми	до 21.12.2023 р.	
3	Розділ 1	до 05.03.2024 р.	
4	Розділ 2	до 27.06.2024 р.	
5	Розділ 3	до 01.11.2024 р.	
6	Висновки	до 12.11.2024 р.	
7	Формування переліку джерел посилання	до 15.11.2024 р.	
8	Формування додатків	до 19.11.2024 р.	
9	Оформлення ілюстративного матеріалу	до 22.11.2024 р.	
10	Нормоконтроль	до 26.11.2024 р.	
11	Інструментальна перевірка на академічний плагіат	до 04.12.2024 р.	
12	Представлення кваліфікаційної роботи до захисту	до 06.12.2024 р.	

Здобувач вищої освіти _____

(підпис)

(Сидорук В.Ю.)

(прізвище, ініціали)

Керівник кваліфікаційної роботи _____

(підпис)

(Московчук А.Т.)

(прізвище, ініціали)

АНОТАЦІЯ

Сидорук В.Ю. Організація обліку та аналіз оплати праці на промислових підприємствах. Рукопис.

Кваліфікаційна робота магістра ОП «Облік і оподаткування» спеціальності 071 Облік і оподаткування. Луцький національний технічний університет. Луцьк, 2024. 98 с.

Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, переліку джерел посилання, додатків.

У першому розділі досліджено сутність обліку заробітної плати, переваги та недоліки, досліджено наукові праці, опрацьовано нормативно-правове забезпечення обліку заробітної плати, проведено оцінку методичного забезпечення аналітичного дослідження фонду оплати праці на підприємстві.

У другому розділі проведено аналіз статистичних даних переробних підприємств. Розкрито процес організації заробітної плати на конкретному підприємстві переробної галузі. Проведено аналіз показників фонду оплати праці.

У третьому розділі надано пропозиції по вдосконаленню обліку заробітної плати, зокрема щодо покращення аналітичного обліку заробітної плати, ведення резерву відпусток та аналізу основних показників ефективності оплати праці.

Основний зміст роботи викладено на 80 сторінках. Робота містить 26 таблиць, 17 рисунків, 4 формули, перелік джерел посилання із 49 найменувань та 4 додатки.

Результати розробок можуть бути застосовані в практичній діяльності підприємства.

Ключові слова: заробітна плата, фонд оплати праці, аналіз, форми оплати праці, організація обліку, працівники.

АНОТАЦІЯ

Sydoruk V.Y. Organization of accounting and analysis of wages at industrial enterprises. Manuscript.

Master's qualification work of EP «Accounting and Taxation» specialty 071 Accounting and Taxation. Lutsk National Technical University. Lutsk, 2024. 98 p.

The qualification work consists of an introduction, three sections, conclusions, a list of reference sources, and appendices.

In the first section, the essence of payroll accounting, advantages and disadvantages are investigated, scientific works are studied, the regulatory and legal support for payroll accounting is worked out, an assessment of the methodological support for the analytical study of the payroll fund at the enterprise is carried out.

In the second section, an analysis of statistical data of processing enterprises is carried out. The process of organizing wages at a specific enterprise of the processing industry is disclosed. An analysis of the payroll indicators is carried out.

The third section provides proposals for improving payroll accounting, in particular proposals for improving analytical payroll accounting, maintaining a vacation reserve, and analyzing the main indicators of labor remuneration efficiency.

The main content of the work is presented on 80 pages. The work contains 26 tables, 17 figures, 4 formulas, a list of reference sources with 49 names, and 4 appendices.

The results of the developments can be applied in the practical activities of the enterprise.

Keywords: wages, payroll fund, analysis, forms of labor remuneration, accounting organization, employees.

ЗМІСТ

ВСТУП	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ОПЛАТИ ПРАЦІ	12
1.1. Суть заробітної плати як економічної категорії, її форми та системи	12
1.2. Теоретичні засади організації обліку оплати праці на підприємствах	21
1.3. Оцінка методичного забезпечення аналітичного дослідження фонду оплати праці	31
Висновки до Розділу 1	42
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ОПЛАТИ ПРАЦІ ПЕРСОНАЛУ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ	43
2.1. Статистичне дослідження діяльності промислових підприємств в Україні	43
2.2. Організація обліку розрахунків з оплати праці на промислових підприємствах	50
2.3. Аналіз фонду оплати праці персоналу промислових підприємств	56
Висновки до Розділу 2	64
РОЗДІЛ 3. ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ОПЛАТИ ПРАЦІ У ТЗОВ «НОВОВОЛИНСЬКИЙ М'ЯСОКОМБІНАТ»	66
Висновки до Розділу 3	78
ВИСНОВКИ	79
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ	81
ДОДАТКИ	88

ВСТУП

Актуальність теми. Організація обліку та аналіз заробітної плати працівників на підприємстві є досить важливим аспектом функціонування підприємства. На виплату заробітної плати та пов'язаних з нею виплат іде значна частка витрат підприємства. Тому важливим є правильно організувати облік цього процесу на підприємстві та постійно аналізувати показники, що з ним пов'язані.

Глобальні економічні проблеми, в умовах військової агресії російської федерації проти України, вимагають розгляду обліку заробітної плати та пошуку рішень для обліку військовозобов'язаних. Крім цього потрібно аналізувати витрати підприємства на оплату праці, адже вони займають досить велику частку у загальній величині витрат, що є актуальним в умовах воєнного стану.

Від початку повномасштабного вторгнення російських військ нормативна база обліку заробітної плати зазнала суттєвих змін. Через мобілізацію частини персоналу виникла необхідність специфічного обліку таких працівників, за якими, згідно із законодавством, зберігається місце роботи. Головна проблема полягає у відсутності єдиного методичного підходу до організації такого обліку, що потребує вдосконалення практичних аспектів нарахування виплат та звітності в умовах воєнного стану.

Тема організації обліку заробітної плати на переробних підприємствах України є актуальною для вітчизняних науковців та практикуючих бухгалтерів. Питання щодо вдосконалення обліку заробітної плати, нормативне регламентування обліку, проблеми з документального оформлення, організації обліку та облікової політики, аналізу заробітної плати серед українських науковців вивчають: Гомова В.О., Варламова І.С., Іляш О.І., Колот А.М., Мартинюк А.В., Московчук А.Т., Левченко І.С., Бондаренко І.М., Шевчук І.В., Дмитренко І.В. та інші. Однак, розглянуті авторами проблеми

дають підстави вважати, що існує ряд теоретичних і практичних питань, що вимагають подальшого вивчення.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Кваліфікаційна робота магістра виконана відповідно до плану науково-дослідної роботи кафедри обліку і аудиту за темою «Інформаційний базис обґрунтування управлінських рішень: теорія, методика, практика» (№ д/р: 0123U101275, 2023-2025 рр.).

Мета і завдання дослідження. Метою кваліфікаційної роботи магістра є обґрунтування теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій, спрямованих на удосконалення обліку і аналізу заробітної плати в період воєнного стану на промислових підприємствах.

Досягнення поставленої мети передбачило формування і виконання наступних наукових і практичних завдань:

- систематизувати наукові дослідження з питань організації обліку заробітної плати;
- дослідити нормативно-правове забезпечення організації обліку заробітної плати промислових підприємств та провести аналіз основних показників заробітної плати по галузі ;
- визначити наукові підходи вітчизняних вчених до організації обліку заробітної плати;
- провести статистичну оцінку діяльності переробних підприємств України, зокрема й тих, основним видом діяльності яких є виробництво м'ясних продуктів;
- визначити особливості організації обліку заробітної плати виробничих підприємств;
- висвітлити організацію обліку заробітної плати на конкретному підприємстві переробної галузі;
- провести факторний аналіз фонду оплати праці на конкретному підприємстві;

– узагальнити отриману інформацію та вказати шляхи вдосконалення обліку і аналізу заробітної плати.

Об'єктом дослідження є процес організації обліку заробітної плати на промислових підприємствах.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних положень і практичних аспектів організації обліку та аналізу заробітної плати працівників підприємства.

Методи дослідження. У роботі використано наукові методи, такі як: систематизації – при дослідженні сутності поняття «заробітна плата»; узагальнення та систематизації – при визначенні форм і систем заробітної плати; спостереження – при визначенні тенденцій діяльності промислових підприємств; аналізу й синтезу, індукції та дедукції – при розкритті особливостей формування облікового забезпечення; порівняльний аналіз (при дослідженні стану та розвитку промислових підприємств) та ін.

Інформаційну базу дослідження становлять наукові роботи вітчизняних вчених з питань організації обліку та аналізу заробітної плати, матеріали науково-практичних конференцій, автореферати дисертацій, а також результати власних досліджень.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в наступному:
удосконалено:

– облік заробітної плати шляхом розробки первинних документів та аналітичних рахунків обліку, що дасть змогу пришвидшити процес складання статистичної звітності;

– ведення кадрового обліку, а саме табеля використання робочого часу для мобілізованих працівників;

набуло подальшого розвитку:

– розробка системи показників для аналізу оплати праці;

– розрахунок резерву відпусток працівників, згідно з чинним законодавством.

Практичне значення одержаних результатів. Отримані у кваліфікаційній роботі магістра результати можуть бути використані для подальшого розвитку теоретичних досліджень з організації обліку заробітної плати. Представлені в роботі пропозиції та рекомендації направлені на вдосконалення практичних аспектів обліку оплати праці, можуть бути використанні в діяльності промислових підприємств.

Особистий внесок. Кваліфікаційний робота магістра є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі розробки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору.

Апробація результатів дослідження. Основні результати дослідження пройшли апробацію на: XVI Міжнародній науково-практичній конференції молодих учених та здобувачів освіти «Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки» (м. Луцьк, 2 листопада 2024 р.); X Міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні проблеми управління соціально-економічними системами» (м. Луцьк, 6 грудня 2024 р.).

Публікації. Основні положення кваліфікаційної роботи магістра висвітлено автором в опублікованих тезах доповідей на конференціях.

Структура роботи. Кваліфікаційна робота магістра складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку джерел посилання, додатків. Загальний обсяг роботи становить 98 сторінок друкованого тексту, в тому числі 26 таблиць на 34 сторінках і 17 рисунків на 14 сторінках. Робота містить 4 додатка на 10 сторінках, перелік джерел посилання включає 49 найменувань на 7 сторінках.

У вступі обґрунтовано актуальність теми, визначено мету, завдання, предмет і об'єкт дослідження, сформульовано наукову новизну та практичне значення дослідження, наведено відомості про впровадження результатів кваліфікаційної роботи магістра.

У розділі 1 «Теоретичні аспекти організації обліку і аналізу оплати праці» визначено сутність економічної категорії «заробітна плата». Наведено

оцінку нормативного забезпечення обліку заробітної плати. Визначено форми та системи обліку заробітної плати. Проведено оцінку аналітичного забезпечення аналізу заробітної плати. Систематизовано наукові дослідження з організації обліку оплати праці.

У розділі 2 *«Організація обліку та аналізу оплати праці персоналу промислових підприємств»* проведено статистичну оцінку діяльності переробних підприємств, промислової галузі в Україні. Розкрито специфіку обліку заробітної плати переробних підприємств, аналіз основних складових фонду оплати праці. Проведено факторний аналіз фонду заробітної плати.

У розділі 3 *«Вдосконалення організації обліку і аналізу оплати праці у ТЗОВ «Нововолинський м'ясокомбінат»* окреслено практичні проблеми обліку заробітної плати на переробному підприємстві та визначено їх методи вирішення шляхом удосконалення документального забезпечення та аналітичного обліку.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ОПЛАТИ ПРАЦІ

1.1. Суть заробітної плати як економічної категорії, її форми та системи

Зміни, які відбуваються в економічному і соціальному розвитку будь-якої країни суттєво впливають на політику у сфері оплати праці. В оплаті праці відображаються інтереси усіх учасників суспільно-трудова відносин: працівників, роботодавців, держави. Оплата праці - це один із найважливіших показників, що характеризує рівень економічного та соціального розвитку суспільства.

Питання суті заробітної плати є актуальним для вивчення вже досить тривалий час. Велика кількість науковців і практиків бухгалтерів та економістів займається дослідженням цього питання в Україні. Зокрема, вивченням поняття «заробітна плата», або ж як її ще називають «оплата праці», серед українських науковців займаються: Гомова В.О., Варламова І.С., Іляш О.І., Колот А.М., Мартинюк А.В., Московчук А.Т., Левченко І.С., Бондаренко І.М, Шевчук І.В., Дмитренко І.В. та багато інших.

Основні судження науковців стосовно поняття «заробітна плата» наведені в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 – Сутність економічної категорії «заробітна плата» у трактуванні науковців

Автор	Трактування економічної категорії «заробітна плата»
1	2
1. Гомова О.В.	«Заробітна плата – це один з головних показників, що характеризує рівень економічного та соціального стану суспільства і залежить, передусім, від продуктивності праці» [1, с.9].

Продовження таблиці 1.1

1	2
2. Московчук А.Т.	«Заробітна плата – це частина вартості виготовленої та реалізованої продукції, що надходить в індивідуальне розпорядження працівника залежно від кількості і якості витраченої ним праці та кінцевих результатів роботи підприємства» [2, с. 148].
3. Ляш О.І., Черненко Н.О., Шевчук О.А. та ін.	«Заробітна плата є первинним доходом домашніх господарств, який включає винагороду в грошовій або натуральній формах, що має бути виплачена роботодавцем найманому працівникові за роботу, виконану у звітному періоді» [3, с.170].
4.Тибінка Г.І., Брик Г.В., Кохана Т.М.	«Заробітна плата є головним джерелом доходів працівника та найсильнішим мотиватором трудового потенціалу більшості населення» [4, с.248].
5. Варламова І.С.	«Для працівника заробітна плата – це головна стаття його особистого доходу, засіб відтворення та підвищення добробуту. Для роботодавця заробітна плата – це значна частина витрат, які входять до собівартості продукції» [5].
6. Петренко Н.І., Войчак Л.О.	«Заробітна плата є однією із форм винагороди працівника за певну виконану ним роботу і містить у собі мотивуючий характер, а в сукупності має зміст – досягнення бажаного рівня продуктивності» [6].
7. Макаренко А.П., Кацай К.О.	«Заробітна плата – це основне джерело доходів персоналу підприємства, яке визначає добробут кожного працівника та значно впливає на фінансові результати діяльності підприємства» [7].
8. Гуренко Т.О.	«Заробітна плата – це винагорода, обчислена у грошовому та за необхідності частково не грошовому виразі (за умов економічної кризи, воєнних дій тощо), яку за трудовим договором роботодавець зобов'язаний виплачувати працівникові за виконану ним роботу чи надані послуги» [8].
9. Василюк М.М., Чернецька О.Б.	«Фонд основної заробітної плати – це винагорода за виконану роботу за встановленими нормами праці (нормами часу, виробітку, обслуговування, обов'язків). Встановлюється тарифними ставками (окладами) і посадовими окладами робітників і службовців» [9].
10. Литвин З.Б. Андрусик О.Ю.	«Заробітна плата є потужним і найважливішим засобом щодо стимулювання продуктивності праці та її зростання, прискорення науково-технічного прогресу, зростання як добробуту громадян, так і економічних процесів в країні загалом» [10].
11. Здреник В.С.	«Заробітна плата – це найважливіше соціально-економічне явище сьогодення. Тому вона має відповідати принципам функціональності, стабільності, законності виплати, а недотримання цих принципів зумовлює загострення соціально-економічних проблем» [11].

Джерело: систематизовано автором.

З інформації, наведеної в таблиці 1.1, можна виокремити підходи до визначення суті заробітної плати наступним чином: як економічний показник, що характеризує соціально-економічний стан суспільства, заробітну плату розглядають Гамова О.В., Литвин З.Б., Здерник В.С. Науковці Ілляш О.І., Тибінка Г.І., Василюк М.М. вважають, що це, в першу чергу, основний дохід працівника та його мотивація, що є цілком логічним зі сторони працівника. Втім значна кількість дослідників, виділяє заробітну плату у площині витрат підприємства на виготовлення продукції або надання послуг. Таку думку висловлюють Московчук А.Т., Гуренко Т.О. Макаренко А.П. та інші дослідники.

При визначенні суті поняття «заробітна плата» науковці, в першу чергу, спираються на нормативні документи (таблиця 1.2.)

Таблиця 1.2 – Тракткування суті економічної категорії «заробітна плата» у нормативно-правових документах

Назва нормативного документу	Визначення поняття «заробітна плата»
1	2
1. Закон України «Про оплату праці». Ст. 1	«Заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу. Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства» [12].
2. Податковий кодекс України. Ст. 14	«Заробітна плата – основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму згідно із законом» [13].
3. Кодекс законів про працю. Ст. 94	«Заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу. Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства, установи, організації і максимальним розміром не обмежується» [14].
4. Інструкція зі статистики заробітної плати (відповідно до положень Закону України «Про оплату праці»)	«Заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу [16].

Продовження таблиці 1.2

1	2
5.НПСБО 26 «Виплати працівникам». п.2, п.5	<p>«Поточні виплати – виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу» [15].</p> <p>«Поточні виплати включають: заробітну плату за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці; виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час); премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу, тощо» [15].</p>

Джерело: систематизовано автором.

В цілому у нормативних документах розглядають поняття «заробітна плата», як виплату роботодавця найманому працівнику, тобто як дохід працівника, отриманий за виконану роботу або надані послуги.

Основним нормативним документом, який регулює питання оплати праці і в якому приводиться визначення заробітної плати, як економічної категорії, є Закон України «Про оплату праці».

Якщо ж розглядати цю економічну категорію в інших правових документах, наприклад у Кодексі Законів про Працю, то вона трактується як виплата за фактично відпрацьований час відповідно до трудового чи колективного договорів. Там же зазначені основні права та обов'язки працівників і розкрито суть систем оплати праці.

Крім цього, тлумачення суті заробітної плати наводиться у НПСБО 26 «Виплати працівникам». Знайти його можна у розділі «Поточні виплати працівникам», до яких власне і входять виплати по заробітній платі. «Поточні виплати працівникам включають виплати за відпрацьований та невідпрацьований час працівником» [15]. Також визначення поняття заробітної плати наводиться МСБО 19 «Виплати працівникам», а його суть наступна: «Виплати працівникам – це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівником» [17]. Іншими

словами, відповідно до МСБО 19, до виплат належить основна заробітна плата, премії, відпускні, інші виплати.

Відповідно до ЗУ «Про оплату праці» та КЗпП основою організації оплати праці на підприємствах є тарифна система. На нашу думку, тарифна система оплати праці - це сукупність нормативних актів, що забезпечують диференціацію оплати праці залежно від складності (кваліфікації) праці, умов праці (важкості, шкідливості), характеру та значення праці.

«Тарифна система оплати праці використовується при розподілі робіт залежно від їх складності, а працівників – залежно від кваліфікації за розрядами тарифної сітки. Вона є основою для формування та диференціації розмірів заробітної» [12]. До тарифної системи оплати праці відносять ряд елементів (рисунок 1.1).

Тарифна система оплати праці використовується для розрахунку заробітку працівників в рамках існуючих форм заробітної плати. Щодо форм заробітної плати, то варто зазначити, що заробітна плата в Україні існує двох форм – це погодинна та відрядна, а вони в свою чергу поділяються на різні системи оплати праці. Критеріями вибору форм оплати праці на підприємствах є ступінь регламентації трудових процесів, можливість кількісного виміру витрат і результатів праці, необхідність інтенсифікації праці і збільшення випуску продукції (обсягу робіт, послуг), можливість впливу працівника на обсяг виробництва, трудомісткість і витратність нормування праці та обліку її кількісних результатів, рівень вимог до якості продукції .



Рисунок 1.1 Елементи тарифної системи

Джерело: [12].

Коротке визначення та виокремлення систем заробітної плати в кожній із форм, зазначені на рисунку 1. 2.

З рисунку 1.2 можна зробити висновок, що в основу простої погодинної системи оплати праці, в першу чергу, покладена тарифна ставка (годинна, денна, місячна). Також для нарахування заробітної плати за цією системою використовують такий показник як фактична кількість відпрацьованого часу працівником. Натомість для розрахунку заробітку за почасово-преміальною системою оплати праці, окрім тарифної ставки і фактично відпрацьованого часу, визначають премію за умови досягнення встановлених певних кількісних або якісних показників.

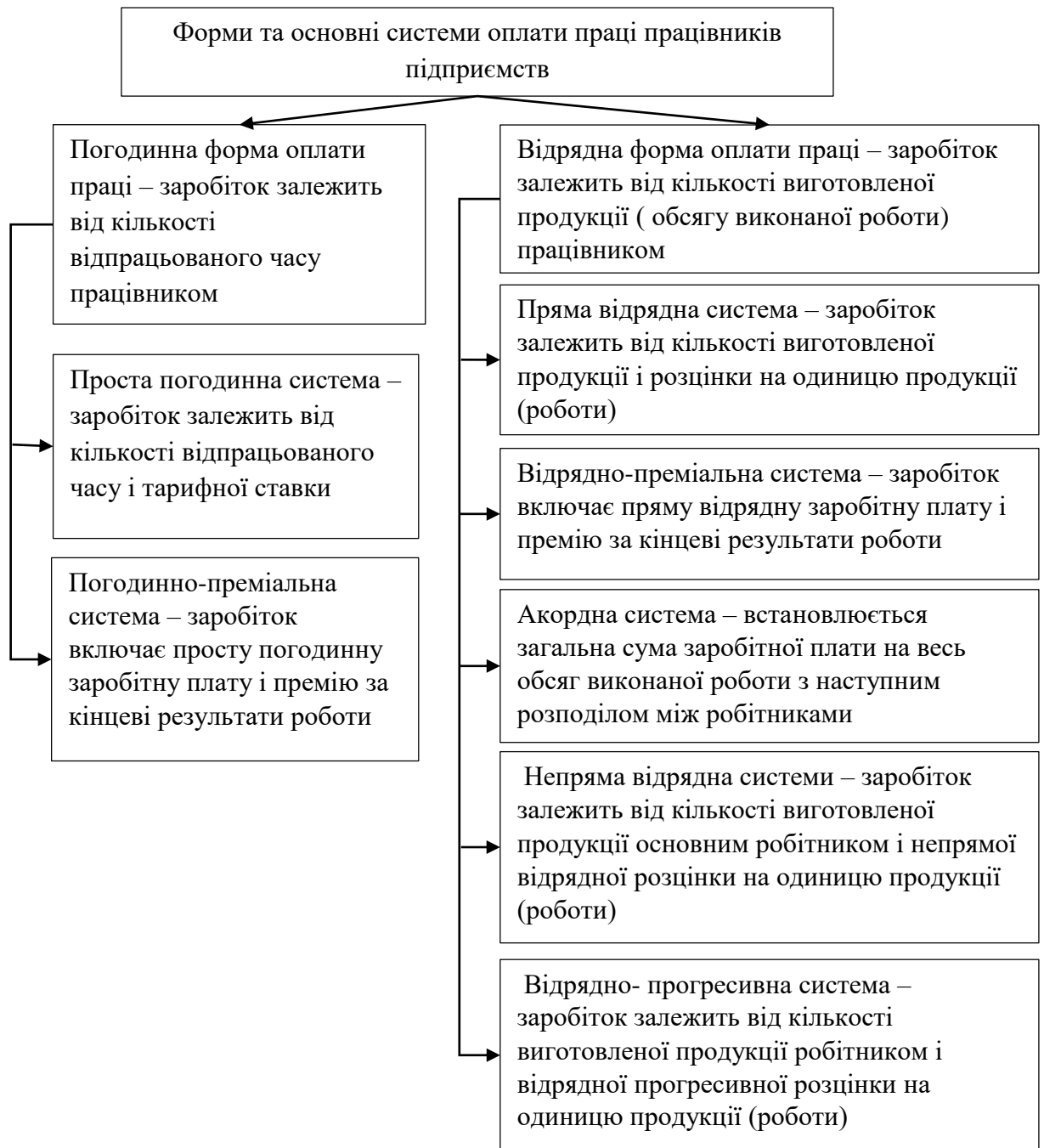


Рисунок 1.2 Форми та основні системи оплати праці

Джерело: сформовано автором на основі [18].

Оплата праці згідно з місячними посадовими окладами застосовується щодо працівників, робота яких має стабільний характер (технічні виконавці, висококваліфіковані робітники, керівники, фахівці і професіонали).

Якщо ж розглядати системи відрядної форми, то вони є досить схожими, але в той же час нарахування заробітку відбуваються за різними підходами. До прикладу, в основі розрахунку заробітку за прямою відрядною системою

лежать відрядні розцінки і фактичний обсяг виготовленої продукції. А заробіток за відрядно-преміальної системи включає ще й розрахунок премії. Натомість в основі визначення заробітної плати для допоміжних робітників за непрямою відрядною системою, враховується непряма відрядна розцінка і обсяг виготовленої продукції основними робітниками. Розглядаючи відрядно-прогресивну систему оплати праці варто зазначити, що її особливістю є стимулювання зростання обсягів виробництва продукції, а заробіток буде визначатись на основі підвищених (прогресивних) розцінок.

Акордна система оплати праці передбачає, що заробіток встановлюється за виконання всього комплексу робіт із визначенням терміну їх виконання і розподіляється між робітниками. Сума заробітку не залежить від чисельності робітників, які виконують завдання.

Крім цього існує мало розповсюджена на підприємствах безтарифна система оплати праці. Її, зазвичай, використовують якщо розмір оплати праці закладений у загальному фонді оплати праці. Безтарифна система оплати праці передбачає, що заробітна плата усіх працівників є часткою у загальному фонді оплати праці. Використання безтарифних систем заробітної плати має свої особливості:

- працівникам гарантується лише мінімальний рівень заробітної плати, передбачений законодавством;
- в однакові умови щодо можливості впливу на розмір своєї заробітної плати ставляться усі працівники підприємства, незалежно від категорії і посади;
- механізм розподілу колективного заробітку забезпечує зацікавленість кожного працівника в покращенні саме тих показників роботи, які важливі для досягнення бажаного спільного кінцевого результату. Оскільки таке покращення в принципі не обмежене, то і можливості зростання індивідуального заробітку теж не обмежені.

Основна перевага безтарифної системи полягає в тому, що вона забезпечує оптимальне поєднання індивідуальної та колективної зацікавленості працівників в покращенні результатів роботи.

Вибір тієї чи іншої форми та системи оплати праці здійснюється тільки безпосередньо на підприємстві і є прерогативою роботодавця. Організуючи оплату праці на підприємстві варто враховувати не тільки його специфіку, а й структуру управління, різноплановість функцій, які виконують працівники. Адже одна система оплати праці може не підійти для всього підприємства загалом. В такому разі форми і системи оплати праці в адміністративного персоналу і основних робітників будуть різнитись.

Основне завдання організації заробітної плати полягає в тому, щоб забезпечити залежність розміру заробітної плати працівника від якості його трудового внеску і кінцевих результатів роботи підприємства. Головною вимогою до організації заробітної плати на підприємстві є забезпечення необхідного підвищення заробітної плати працівників за умови зниження її витрат на одиницю продукції, а також гарантованості виплати заробітної плати за рахунок результатів діяльності підприємства.

Законом України «Про оплату праці» передбачено виділення трьох складових у структурі заробітної плати (рисунок 1.3).

З цього робимо висновок, що заробітна плата включає в себе всі розрахунки за виконану роботу або надані послуги: оплату відповідно до встановлених норм, доплати, надбавки, премії.

Для забезпечення відповідності заробітної плати працівника його трудовому внеску в результати роботи підприємства доцільно використовувати усі три складові заробітної плати, оскільки кожна із них відіграє певну роль у формуванні заробітку і стимулюванні працівників.

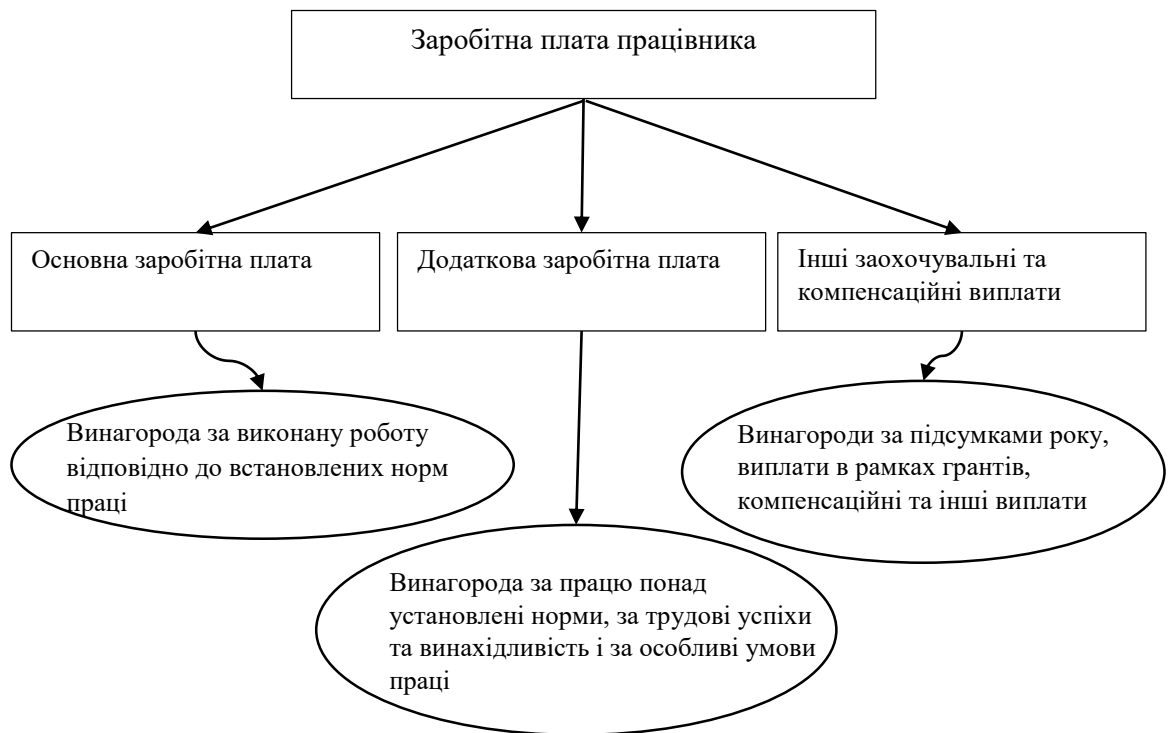


Рисунок 1.3 Структура заробітної плати згідно з ЗУ «Про оплату праці»

Джерело: [12].

Отже, на сьогоднішній день заробітна плата є потужним мотивуючим і стимулюючим механізмом. Використання різних підходів до трактування суті заробітної плати, існування різних точок зору щодо доцільності використання форм і систем заробітної плати є підставою для продовження досліджень з метою формування ефективної системи оплати праці на підприємствах.

1.2. Теоретичні засади організації обліку оплати праці на підприємствах

Невід’ємною та досить суттєвою ділянкою організації обліку на підприємстві є саме організація обліку оплати праці. Ця тема вважається складною та потребує не аби-яких професійних навичок зі сторони бухгалтера.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», бухгалтерський облік – це «процес виявлення,

вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень» [19]. Виходячи з цього організація обліку передбачає налаштування процесів збереження та передачі первинної інформації, до її кінцевих користувачів. Кінцевими користувачами інформації можуть бути керівник, головний бухгалтер, інвестори або ж органи державного контролю або служба статистики. Взагалі поняття «організація обліку» є досить складним та поділене на декілька економічних рівнів, кожен з яких регулює свою частину. Поділ організації обліку заробітної плати з виокремленням економічних рівнів наведений на рисунку 1.4.

Стосовно організації обліку заробітної плати, то таке поняття можна знайти в багатьох підручниках, наукових статтях та інших джерелах з бухгалтерського обліку. Загальноприйняте визначення наступне: організація обліку заробітної плати – це систематичний процес збору, обробки, зберігання та використання інформації про нарахування, утримання та виплату заробітної плати працівникам підприємства. Цей облік є невід'ємною частиною бухгалтерського обліку підприємства і має на меті забезпечити: правильне нарахування заробітної плати з урахуванням всіх виплат, утримань та податків; дотримання встановлених термінів виплати заробітної плати; аналіз витрат на заробітну плату для прийняття управлінських рішень; дотримання вимог трудового та податкового законодавства; підготовку необхідної звітності для податкових органів та інших зацікавлених сторін.

Як бачимо з рисунку, організація обліку заробітної плати починається з підприємства, адже в ньому мають бути враховані всі відповідні документи. Основні правила та методи організації обліку на підприємстві прописуються в його обліковій політиці – це один з найважливіших документів на підприємстві.



Рисунок 1.4 Рівні організації обліку заробітної плати

Джерело: [20].

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», облікова політика трактується як «сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності» [19]. Загалом це такий «маяк» для бухгалтера в його повсякденній роботі. Від того, що покладено в основу облікової політики, зокрема, і залежить облік заробітної плати, тому важливо враховувати особливості роботи підприємства щоб правильно розробити облікову політику на кожному її етапі. Етапи розробки та впровадження облікової політики наведені на рисунку 1.5.

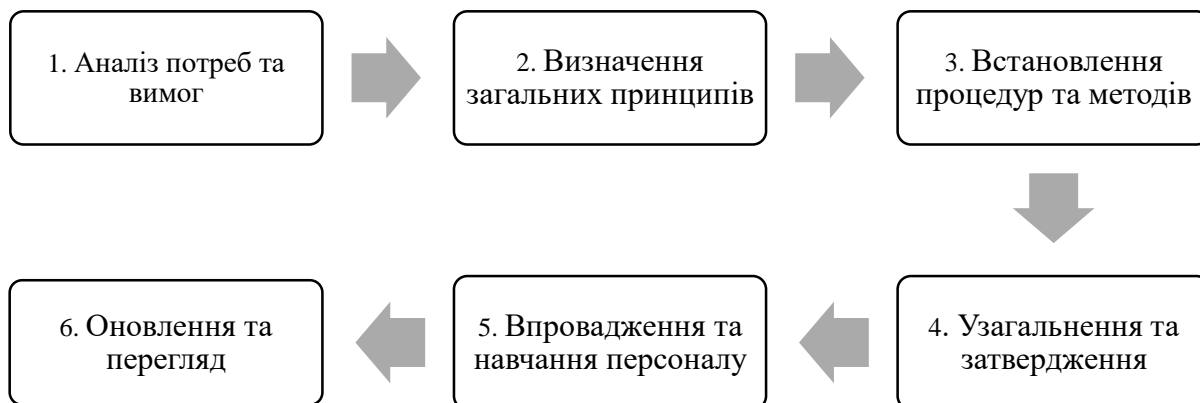


Рисунок 1.5 Етапи розробки облікової політики підприємства

Джерело: [21].

На кожному цьому етапі враховується організація обліку кожної ділянки та облік будується відповідно до особливостей підприємства. В такому разі, щоб правильно організувати облік заробітної плати на конкретному підприємстві, потрібно проаналізувати кожен етап розробки облікової політики, та за схожими етапами проаналізувати організацію обліку заробітної плати.

Першим етапом є аналіз потреб та вимог підприємства. В нього включають вимоги законодавства, міжнародних стандартів, та особливості конкретного підприємства.

Загалом нормативно-правових документів, які регулюють організацію обліку не так і багато. Основним документом є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність». В цьому документі визначаються основні правила організації обліку загалом по підприємстві, а також основні реквізити які мають бути присутні у первинних документах.

Якщо ж розглядати організацію заробітної плати, то безумовно варто звернути увагу на Інструкцію 291 або інша її назва Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій. Цей документ допомагає в організації обліку за всіма рахунками, зокрема і рахунку

66 «Розрахунки за виплатами працівникам». У цьому документі розглядається основні принципи ведення обліку та кореспонденції інших рахунків за дебетом чи кредитом субрахунків, рахунку 66. Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» має поділ на субрахунки, які наведені на рисунку 1.6.



Рисунок 1.6. Поділ рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» на субрахунки

Джерело: [22].

Як бачимо з рисунку, План рахунків ділить виплати працівникам лише на три категорії від яких і потрібно відштовхуватись при організації обліку цієї ділянки.

Для обліку розрахунків з оплати праці використовують субрахунок 661 і субрахунок 662. На першому субрахунку відображають суми нарахованої заробітної плати працівникам підприємства, які належать як до облікового, так і до необлікового складу. Субрахунок 661 «Розрахунки за заробітною платою» призначений для обліку заборгованості підприємства перед працівниками за нараховану, але ще не виплачену заробітну плату. Сюди включають основну заробітну плату, доплати, надбавки, премії та інші види виплат, пов'язаних безпосередньо з виконанням трудових обов'язків.

Якщо працівникам нараховують заробітну плату, то ця сума відображається за кредитом субрахунку 661. При утриманні податків та інших обов'язкових платежів з нарахованої заробітної плати, субрахунок 661

дебетується. При виплаті заробітної плати субрахунок 661 дебетується, а кредитується відповідний рахунок каси або банку.

Субрахунок 662 використовується для обліку особливого виду заборгованості підприємства перед працівниками. Ця заборгованість виникає у випадках, коли підприємство отримує готівку для виплати заробітної плати, але працівники не отримують її вчасно, тобто на другому субрахунку відображають суми несплаченої (депонованої) заробітної плати, які перераховуються з першого субрахунку, якщо працівник з будь-яких причин в установленій термін не отримав належну йому суму.

Якщо працівник не отримує вчасно заробітну плату, підприємство відображає цю суму за кредитом субрахунку 662. Це означає, що виникла заборгованість перед працівником. Коли ж працівник нарешті отримує свою заробітну плату, яка раніше була депонована, то ця сума списується з кредиту субрахунку 662 і відображається в дебеті. Тобто, дебет показує зменшення заборгованості підприємства перед працівником.

Втім план рахунків чи інструкція не дають пояснення тому, як розраховуються ті чи інші показники. В такому разі потрібно розглянути НПСБО 26 «Виплати працівникам». У цьому положенні розглядаються правила нарахування та виплат працівнику. Тому цей документ теж потрібно враховувати при організації обліку, адже це дозволить на початку максимально оптимізувати процес обліку. А також увагу потрібно приділити НПСБО 16 «Витрати», адже там вказуються статі витрат до яких можна відносити виплати працівникам, що в подальшому впливає на інші процеси на підприємстві.

Наступним етапом, відповідно до якого розглядається заробітна плата, це є – визначення загальних принципів обліку заробітної плати. Дану складову підприємство визначає відповідно до чинного законодавства, враховуючи свою мету та кінцевий результат до якого воно прагне. Принципи бухгалтерського обліку не мають суперечити нормативно-правовим документам. Основний принцип яких це – достовірність. Інформація яка

наводиться в реєстрах обліку та звітності повинна бути достовірною та відображати реальний стан підприємства.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» основними принципами обліку, зокрема обліку заробітної плати, є наступні:

- повне висвітлення – фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

- автономність – кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;

- послідовність – постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;

- безперервність – оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати й надалі;

- нарахування - доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;

- превалювання сутності над формою – операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

- єдиний грошовий вимірник – вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці [19].

Вище зазначені принципи бухгалтерського обліку вважаються оптимальними при його організації, адже відповідно до них інформація буде достовірною та вчасно надходити в ті структури підприємства, де вона буде потрібною. З дотриманням таких принципів організовано і облік розрахунків з оплати праці.

Третім етапом в організації обліку є встановлення методів та процедур. Цей етап є досить трудомістким та великим, адже методи обліку повинні давати змогу оцінити ресурси підприємства. Загалом методи обліку це прийоми, які забезпечують ось цю оцінку. Також до методів можна віднести ведення рахунків синтетичного, чи навіть за потреби, аналітичного обліку, визначення обсягів реалізації продукції, доходів, витрат, фінансових результатів тощо.

Основними елементами методу бухгалтерського обліку заробітної плати є:

- документація;
- оцінка;
- подвійний запис;
- рахунки бухгалтерського обліку;
- баланс та звітність.

Після цих етапів організації обліку настає етап узагальнення інформації. Як правило на цьому етапі збирають всю наявну інформацію, методи та процедури, які були обрані для обліку та востаннє вносяться правки. Це так званий тестовий період, який відведений для виявлення помилок або розбіжностей, наприклад з нормативними документами.

Після того, як облікова політика пройшла узгодження, її впроваджують на підприємстві. На цьому етапі відбувається навчання персоналу, наприклад курси по якомусь програмному забезпеченню обліку, або ж ведення документів по одній з інших форм обліку. Зазвичай цей процес є не дуже швидким, адже потребує часу на навчання та можливо якісь технічні моменти.

І завершальним етапом організації обліку, який по суті триває завжди, є оновлення та перегляд. Це дуже важливий етап не лише в організації обліку а й у всіх інших ділянках роботи підприємства, адже зі змінами законодавства має змінюватись і ведення обліку. До того ж зміни можуть бути спровоковані економічною ситуацією або ж іншими чинниками на ринку.

Розглянувши вище наведену інформацію, можна виділити етапи організації саме обліку заробітної плати, які в порівнянні є ідентичними до етапів організації бухгалтерського обліку загалом. Дана інформація зображена на рисунку 1.7.

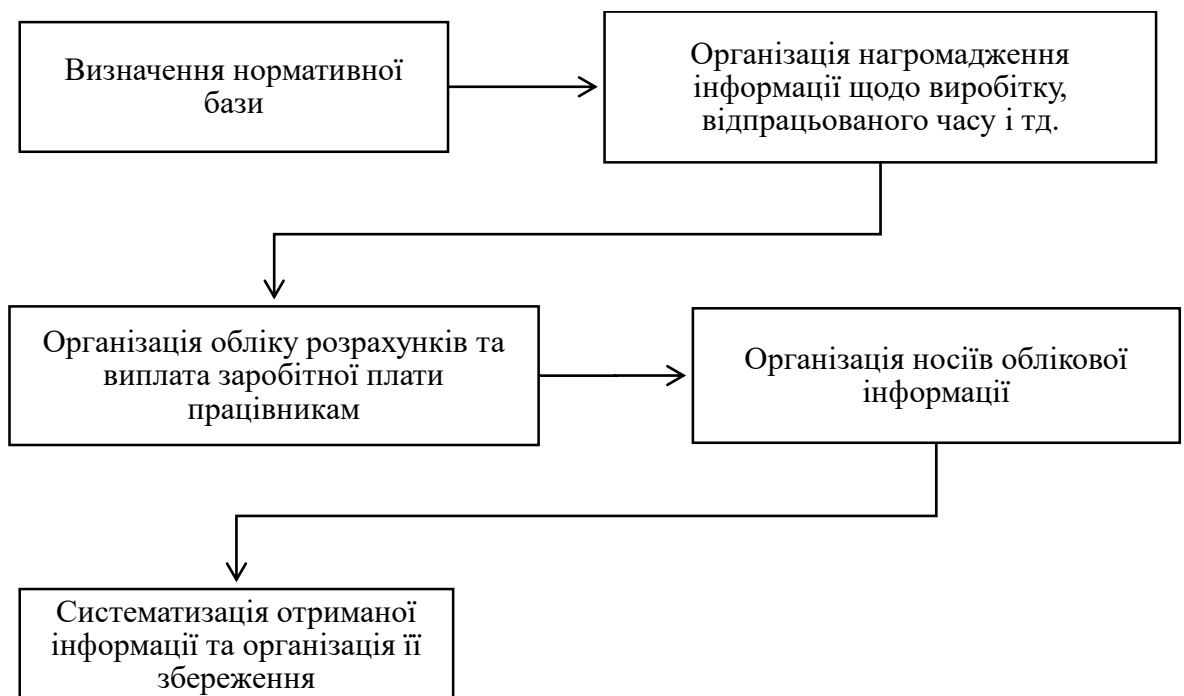


Рисунок 1.7 Етапи організації обліку заробітної плати

Джерело: сформовано автором за [23].

Дану схему також розглядають і інші науковці. Одні вважають її цілком правильною, а інші виділяють деякі проблеми при організації обліку заробітної плати. Низка науковців досліджує дане питання та виділяє деякі проблеми в організації, на які нормативні документи чіткої відповіді не дають. Деякі з наявних проблем наведені в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3 – Виділені проблеми в організації обліку оплати праці

Автор	Проблеми організації на які акцентує увагу
1. Подмешальська Ю.В., Панченко А.М.	«Наявність значної кількості первинних документів, які використовуються для нарахування заробітної плати та потребують значного часу для їх обробки, узагальнення та відображення в регістрах обліку та звітності, що безпосередньо позначається на ефективності організації бухгалтерського обліку» [24].
2. Дробязко С.І.	«Наразі головний напрям обліку витрат на оплату праці полягає у забезпеченні управлінського персоналу підприємства необхідною та своєчасною інформацією з метою прийняття обґрунтованих та раціональних рішень щодо ефективного використання найманої робочої сили» [25].
3. Будько О.В., Лобас І.С.	«У процесі раціональної організації обліку розрахунків із заробітної плати слід оптимізувати методи ведення обліку розрахунків з працівниками, здійснити правильний вибір форми та системи оплати праці, створити графік документообігу з оплати праці, де прописані строки оформлення документів та працівники, що відповідальні за них і вказати таку інформацію у наказах про організацію бухгалтерського обліку та про облікову політику на підприємстві» [26].
4. Піддубна Я.В., Подмешальська Ю.В.	«Документальне забезпечення узагальнення облікової інформації є проблемним питанням в сучасних умовах роботи підприємств, яке потребує вирішення» [27].
5. Кузьмінська К.І., Іванова В.С.	«Проблемні питання обліку розрахунків із заробітною платою виникають при здійсненні наступних операцій: контролю використання часу та забезпечення зростання продуктивності праці; своєчасного та правильного визначення сум нарахованої заробітної плати та внесків на соціальне страхування та віднесення їх до складу витрат підприємства, дотримання термінів виплат працівникам та службовцям заробітної плати та інших виплат; обліку та моніторингу використання фонду оплати праці та інших коштів, що виділяються на оплату праці; впровадження системи мотивації працівників на підприємстві» [28].

Джерело: систематизовано автором.

Ці та інші проблеми, які виникають в процесі організації обліку заробітної плати бухгалтери стараються вирішити самостійно, спираючись на власний досвід та досвід колег. Звісно є моменти, які до кінця вирішити неможливо, тому як правило, для них знаходиться альтернативне рішення.

Загалом правильна організація обліку заробітної плати на підприємстві сприяє покращенню його роботи та скорочує час на обробку потрібної інформації. Крім цього, якщо підприємство знає свої потреби та особливості,

які є в обліку заробітної плати, то воно може врахувати ці особливості та пришвидшити процес обліку.

Належним чином організований облік оплати праці забезпечить дотримання трудового і податкового законодавства, дозволить контролювати витрати на оплату праці та оптимізувати фонд оплати праці, надасть достовірні дані для складання бухгалтерської та податкової звітності, гарантує своєчасність та правильність виплати заробітної плати працівникам.

1.3 Оцінка методичного забезпечення аналітичного дослідження фонду оплати праці

Економічний аналіз – це невід’ємна складова та запорука розвитку кожного підприємства. Саме процес аналізу, з використанням різних способів і прийомів, дозволяє отримати інформацію про стан предмету дослідження та його динаміку на перспективу, передбачити майбутні кризи на підприємстві, або ж навпаки – наштовхнути на план розвитку підприємства. Економічний аналіз широко застосовується в різних сферах діяльності: в управлінні підприємством – для прийняття управлінських рішень, контролю за виконанням планів, оцінки ефективності діяльності; в інвестуванні – для оцінки інвестиційних проектів, аналізу ризиків; в аудиті – для перевірки фінансової звітності; в консалтингу – для надання рекомендацій щодо вдосконалення діяльності підприємства.

Аналіз використовують зазвичай для виявлення причин тих чи інших недоліків, які виникають на підприємстві в даний період часу. Як зазначається у підручниках, «Зміст економічного аналізу полягає у комплексному та взаємопов’язаному дослідженні діяльності підприємств та їх структурних підрозділів, визначенні причинно-наслідкових зв’язків і тенденцій розвитку з метою обґрунтування та оцінки ефективності управлінських рішень» [29]. З цього твердження стає зрозуміло, що аналіз допомагає приймати управлінські

рішення у відповідності до проаналізованих показників та відповідно отриманих результатів.

Об'єктами аналізу на підприємстві можуть виступати показники виробництва продукції, витрати на оплату праці, витрати на реалізацію продукції або надання послуг, показники фінансової звітності та інші складові обліку.

Будь-який аналіз повинен, в першу чергу, бути спрямованим на те, щоб показати результат або причину певного явища. Крім цього він має відповідати певним принципам. Вони наведені на рисунку 1.8.

Як можна судити з рисунку, щоб правильно провести аналітичне дослідження того чи іншого напрямку діяльності підприємства аналіз повинен проводитись з дотриманням зазначених принципів.

Науково обґрунтованою системою, що дозволяє отримати об'єктивну інформацію про діяльність підприємства, ефективність діяльності та тенденції розвитку є метод економічного аналізу. «Метод економічного аналізу – це системне, комплексне, взаємопов'язане вивчення господарської діяльності підприємства з метою її об'єктивної оцінки, забезпечення необхідною інформацією прийняття оптимальних управлінських рішень, контролювання врегулювання економічних процесів» [30].

Метод економічного аналізу має особливості, до яких відносять:

- системний підхід до аналізу економічних явищ і процесів, який полягає у комплексному вивченні різноманітних зв'язків і факторів, які впливають на результати діяльності підприємства;

- використання для аналізу системи показників, які всебічно та глибоко характеризують господарську діяльність підприємства;

- вивчення економічних явищ у динаміці, розвитку, русі;

- встановлення взаємного зв'язку між показниками господарської діяльності та кількісне визначення впливу окремих факторів;

- єдність аналізу і синтезу як двох сторін пізнання явищ і процесів.

Основні принципи економічного аналізу	
Цільове спрямування	⇒ передбачає визначення головного завдання згідно з яким розробляється чітка програма аналітичного дослідження.
Науковість	⇒ передбачає застосування науково - обґрунтованої методики та організації аналітичної роботи.
Систематичність	⇒ передбачає дослідження економічних явищ і процесів як складної системи, елементи якої знаходяться у взаємозв'язку та взаємозумовленості.
Комплексність	⇒ передбачає всебічне дослідження взаємозалежностей, комплексну оцінку вхідних і вихідних (результативних) параметрів, їх зміну та розвиток на досліджуваному об'єкті у просторі й часі за кількісними й якісними ознаками.
Періодичність	⇒ передбачає необхідність проведення аналітичних досліджень згідно з розробленим планом аналітичної роботи.
Достовірність та точність	⇒ передбачає використання перевіреної інформації, що реально відображає об'єктивну дійсність, проведення точних аналітичних розрахунків.
Зрозумілість	⇒ передбачає обов'язкове пояснення отриманих результатів дослідження (розрахунків) в аналітичних висновках, коментарях, пояснювальних записках.
Дієвість	⇒ передбачає практичне використання результатів економічного аналізу для прийняття управлінських рішень.
Ефективність	⇒ передбачає, що витрати на його проведення повинні бути мінімальними при оптимальній глибині аналізу.

Рисунок 1.8 Суть принципів економічного аналізу

Джерело: [29].

Варто зазначити, що ці особливості є базовими в аналізі явищ або процесів, незважаючи на об'єкт, який аналізується.

Якщо розглядати аналіз фонду оплати праці, то він відіграє важливу роль у процесі формування та контролю за витратами на підприємстві. Основною причиною цьому є те, що на заробітну плату припадають суттєві витрати підприємства. Тому аналіз цієї ділянки проводиться досить часто, адже

визначення економічної доцільності – є основною метою аналізу заробітної плати на підприємстві. Крім цього будь-який аналіз має свою мету та і власне те, для чого його проводять. Це може бути визначення потрібного показника для управління або наприклад оптимізація витрат.

Основним показником для аналізу заробітної плати на підприємстві є фонд оплати праці. Відповідно до методологічних пояснень Державної служби статистики України визначення поняття «фонд оплати праці» наводиться так: «Фонд оплати праці – сума нарахувань працівникам у грошовій чи натуральній формі за відпрацьований час або виконану роботу: тарифні ставки (посадові оклади), премії, доплати, надбавки, а також інші види оплати за невідпрацьований час» [31].

В свою чергу, для потреб аналізу, фонд заробітної поділяється на складові відповідно до інструкції зі статистики заробітної плати, які деталізуються на окремі види виплат. Даний поділ наведено на рисунку 1.9.

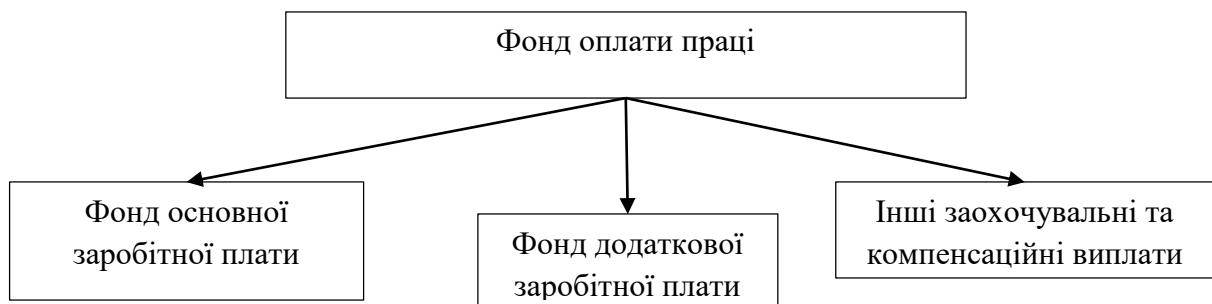


Рисунок 1.9 Формування фонду оплати праці

Джерело: [32].

Відповідно до інструкції зі статистики заробітної плати, кожна зі складових фонду оплати праці, в свою чергу, поділяється на окремі виплати. Наприклад «Фонд основної заробітної плати включає нарахування винагороди за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадових обов’язків)» [32]. До фонду додаткової заробітної плати входять премії, надбавки та доплати, а до інших

заохочувальних та компенсаційних виплат належать одноразові виплати працівнику.

Даний поділ фонду оплати праці дозволяє детальніше провести аналіз показників заробітної плати, виявити навіть мінімальні зміни у її структурі. Це в свою чергу дозволяє ефективніше проаналізувати показники та витрати на заробітну плату.

Відповідно до цього основними завдання аналізу фонду оплати праці є такі (рисунок 1.10).

Правильно сформульовані завдання аналізу є ключовими для успішного проведення дослідження. Вони забезпечують чітке розуміння цілей дослідження та допомагають структурувати процес аналізу.

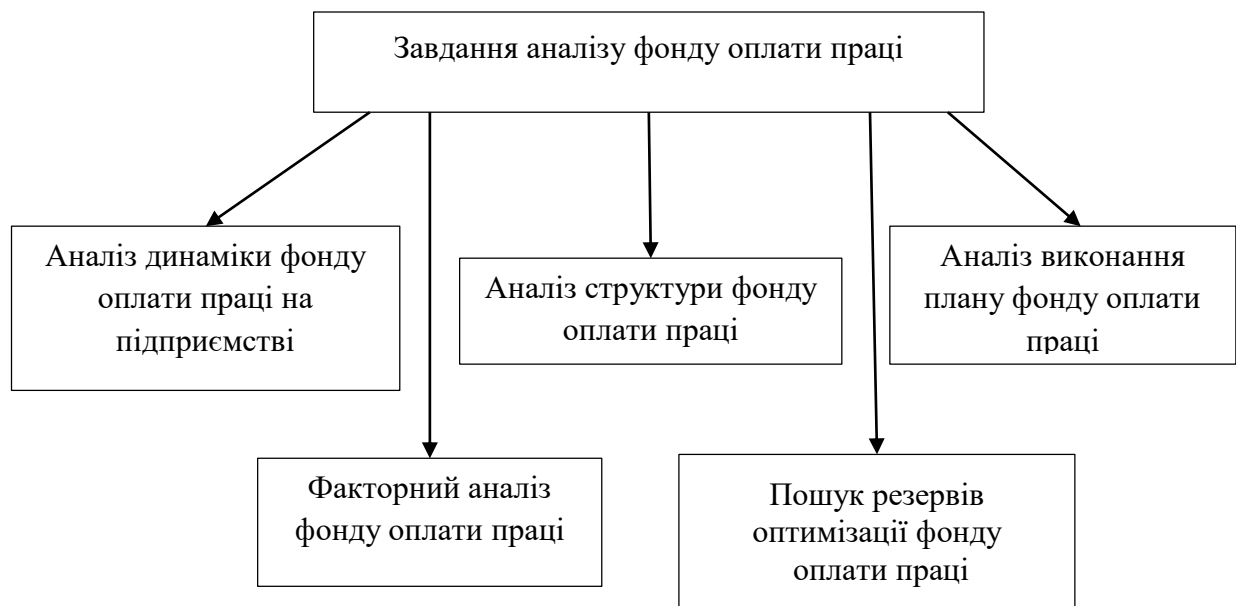


Рисунок 1.10 Завдання аналізу фонду оплати праці

Джерело: сформовано автором.

Відповідно, для реалізації поставлених завдань формують методика аналізу. В літературних джерелах поняття «методика аналізу» трактують наступним чином: «Методика економічного аналізу — це науково обґрунтована система дослідження, сукупність прийомів та операцій, які

застосовуються для здійснення аналізу у попередньо визначеній послідовності для вирішення конкретної задачі» [30].

Отже, методика економічного аналізу – це сукупність послідовних кроків, які необхідно виконати для проведення аналізу. Вона включає в себе: визначення джерел інформації, обробку інформації, розробку алгоритму аналізу, вибір методів аналізу, визначення системи показників, формулювання висновків, розробку рекомендацій.

Зазвичай при аналізі фонду оплати праці джерелами інформації є первинні документи, фінансова та статистична звітність, залишки на бухгалтерських рахунках, облікові регістри, штатний розпис, кошториси та інші джерела, у яких відображаються дані про оплату праці. Детальніша інформація про джерела інформації для аналізу, наведена у таблиці 1.4.

Таблиця 1.4 – Інформаційна база аналізу витрат на оплату праці

Назва групи	Джерел інформації
1	2
1. Дані обліку	
«1.1. Первинні документи»	Банківські виписки, видаткові касові ордери (далі – ВКО), особова картка працівника (форма № П-2), наказ (розпорядження) про надання відпустки (форма № П-3), Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (форма № П-4), таблиць обліку використання робочого часу (форма № П-5), розрахунково-платіжна відомість працівника (форма № П-6), розрахунково-платіжна відомість (зведена) (форма № П-7) тощо» [33].
«1.2. Залишки на рахунках бухгалтерського обліку»	66 «Розрахунки за заробітною платою», 64 «Розрахунки за податками та платежами», 65 «Розрахунки за страхування», 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 471 «Забезпечення виплат відпусток», 472 «Додаткове пенсійне забезпечення», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи» [33].
«1.3. Облікові регістри»	Журнал 5 та 5А (за умови журнально ордерної системи)» [33].
«1.4. Статистична звітність»	Форма № 1-ПВ (місячна) «Звіт з праці», форма № 1-ПВ (квартальна) «Звіт з праці», форма № 7-ПВ (один раз на чотири роки) «Звіт про заробітну плату за професіями окремих працівників», форма № 1-ПВ (умови праці) (один раз на два роки) «Звіт про умови праці, пільги та компенсації за роботу зі шкідливими умовами праці», форма № 3-борг (місячна) «Звіт про заборгованість з оплати праці» [33].
«1.5. Фінансова звітність»	Ф. № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» [33].

Продовження таблиці 1.4

2.Нормативно-планові дані	
«2.1.Нормативно-планова інформація	Нормативи і норми витрат праці та зарплати, кошториси витрат на соціальну діяльність, нормативно-правові акти, колективні договори та угоди, поточні та стратегічні плани тощо» [33].
3.Позаоблікові дані	
«3.1. Внутрішні	Штатний розпис, оперативна звітність цехів, відділів та служб, протоколи виробничих нарад, матеріали хронометражу та фотографії робочого дня (часу), пояснювальні записки» [33].
«3.2.Зовнішні	Результати ревізій, податкових та аудиторських перевірок, звітні дані підприємств- конкурентів, збірники статистичних матеріалів» [33].

Джерело [33].

Отримавши необхідну інформацію для аналізу, можна перейти до визначення основних показників. Наприклад для аналізу структури фонду оплати праці цими показниками є питома вага кожного із видів виплат у загальній сумі фонду оплати праці. Даний аналіз допомагає визначити, яких виплат закладено найбільше і чи не суперечить їх величина стратегії компанії.

Наступний аналіз дозволяє порівняти один і той же показник з минулим роком, або ж певним роком який взятий за основу – це аналіз динаміки фонду оплати праці. Основними його показниками є темп зростання, темп приросту та абсолютне і відносне відхилення. Дані показники характеризують зміну величини показника, що аналізується, протягом будь якого часу, за який є дані.

Не менш важливим аналізом для визначення доцільності фінансування витрат на оплату праці є аналіз продуктивності. Він відноситься більшою мірою до аналізу динаміки оплати праці, проте показує ефективність стимулювання оплати праці у співвідношенні до результатів праці працівників. Іншими словами, чи виправдані зміни оплати праці в результатах діяльності підприємства.

Крім цього не варто забувати про аналіз середньої заробітної плати по підприємству. Її як правило визначають середньорічну, середньоденну та середньогодинну. Це робиться з метою аналізу витрат на заробітну плату в часовому розрізі. Такий же аналіз можна провести спираючись на структурний

поділ працівників. Наприклад провести аналіз працівників виробництва, адмінперсоналу, управління та інших підрозділів за такими ж критеріями, як і загальний аналіз. Даний підхід дозволить визначити витрати на кожен структурний підрозділ.

Наступним та досить складним вважається факторний аналіз, адже він в першу чергу враховує фактори, що можуть впливати на показник, при цьому змінюючи висновки аналізу. Основними завданнями факторного аналізу є :

- виокремлення факторів, що впливають на досліджувані результативні показники;
- класифікація та систематизація факторів;
- визначення форми залежності між факторами і результативними показниками;
- моделювання зв'язків між факторами та результативними показниками;
- визначення міри впливу факторів на зміну результативного показника;
- перевірка адекватності моделі;
- обґрунтування управлінських рішень з використанням факторних моделей.

Факторний аналіз зазвичай використовуються тоді, коли потрібно визначити фактор який впливає на зміну показників. Наприклад, аналіз провели коли суттєво збільшились витрати на оплату праці. Тоді такий аналіз зможе показати через які саме витрати збільшився цей показник.

Втім потрібно зазначити той факт, що факторний аналіз фонду оплати праці потрібно проводити паралельно з іншими видами аналізу, наприклад структури та динаміки. В такому разі можна отримати більш ґрунтовні результати. Це дасть можливість краще трактувати отримані результати у прийнятті управлінських рішень.

Для того щоб визначити вплив кожного з факторів на величину фонду оплати праці будують детерміновану факторну модель. «Детерміноване моделювання факторних систем – це простий і ефективний засіб формалізації зв'язку економічних показників, який служить основою для кількісної оцінки

впливу окремих факторів на динаміку узагальнюючого показника» [34, с.140].

Можна побудувати таку детерміновану факторну модель:

$$\text{ФОП}_{\text{пр}} = \text{Ч}_{\text{прац.}} \times \text{Д}_{\text{в}} \times \text{Т}_{\text{д.}} \times \overline{\text{ЗП}}_{\text{год.}}, \quad (1.1)$$

де $\text{ФОП}_{\text{пр}}$ – фонд оплати праці працівників підприємства;

$\text{Ч}_{\text{прац.}}$ - середньоспискова чисельність працівників підприємства, осіб;

$\text{Д}_{\text{в}}$ - кількість відпрацьованих днів працівниками, дні;

$\text{Т}_{\text{д.}}$ – тривалість робочого дня, год;

$\overline{\text{ЗП}}_{\text{год.}}$ – середня годинна заробітна плата працівника, грн.

«Оскільки математична модель є мультиплікативною, то для визначення міри впливу факторів першого порядку на результуючий показник можна використати будь який із способів факторного аналізу» [35, с.34]. Зазвичай в процесі факторного аналізу в мультиплікативних моделях використовують спосіб ланцюгових підстановок, абсолютних різниць, відносних різниць. Кожен із зазначених способів має свою специфіку та сферу застосування. Порядок розрахунку впливу факторів на результуючий показник, з використанням зазначених способів, наведено в таблицях 1.5 – 1.7.

Таблиця 1.5 – Розрахунок впливу факторів на фонд оплати праці способом абсолютних різниць

Фактори	Розрахунок впливу факторів
1	2
Розрахунок фонду оплати праці	$\text{ФОП}_{2022} = \text{Ч}_{\text{прац.},2022} \times \text{Д}_{2022} \times \text{Т}_{\text{д.},2022} \times \overline{\text{ЗП}}_{\text{год.},2022}$ $\text{ФОП}_{2023} = \text{Ч}_{\text{прац.},2023} \times \text{Д}_{2023} \times \text{Т}_{\text{д.},2023} \times \overline{\text{ЗП}}_{\text{год.},2023}$
Зміна (відхилення) фонду оплати праці за рахунок:	$\Delta \text{ФОП} = \text{ФОП}_{2023} - \text{ФОП}_{2022}$
- зміни чисельності штатних працівників	$\Delta \text{ФОП}^{\text{Ч}_{\text{прац.}}} = \Delta \text{Ч}_{\text{прац.}} \times \text{Д}_{2022} \times \text{Т}_{\text{д.},2022} \times \overline{\text{ЗП}}_{\text{год.},2022}$
- зміни кількості відпрацьованих днів	$\Delta \text{ФОП}^{\text{Д}} = \text{Ч}_{\text{прац.},2023} \times \Delta \text{Д} \times \text{Т}_{\text{д.},2022} \times \overline{\text{ЗП}}_{\text{год.},2022}$
- зміни тривалості робочого дня	$\Delta \text{ФОП}^{\text{Т}_{\text{д.}}} = \text{Ч}_{\text{прац.},2023} \times \text{Д}_{2023} \times \Delta \text{Т}_{\text{д.}} \times \overline{\text{ЗП}}_{\text{год.},2022}$

Продовження таблиці 1.5

1	2
- зміни середньогодинної зарплати працівника	$\Delta \text{ФОП}^{\overline{\text{ЗП}}_{\text{год.}}} = \text{Ч}_{\text{прац.2023}} \times \text{Д}_{2023} \times \text{Т}_{\text{д.2023}} \times \Delta \overline{\text{ЗП}}_{\text{год.}}$

Джерело: сформовано автором

Спосіб абсолютних різниць використовують для визначення міри впливу факторів у мультиплікативних та мультиплікативно-адитивних моделях.

Таблиця 1.6 – Розрахунок впливу факторів на фонд оплати праці способом відносних різниць

Фактори	Розрахунок впливу факторів
Розрахунок фонду оплати праці	$\text{ФОП}_{2022} = \text{Ч}_{\text{прац.2022}} \times \text{Д}_{2022} \times \text{Т}_{\text{д.2022}} \times \overline{\text{ЗП}}_{\text{год.2022}}$ $\text{ФОП}_{2023} = \text{Ч}_{\text{прац.2023}} \times \text{Д}_{2023} \times \text{Т}_{\text{д.2023}} \times \overline{\text{ЗП}}_{\text{год.2023}}$
Зміна (відхилення) фонду оплати праці за рахунок:	$\Delta \text{ФОП} = \text{ФОП}_{2023} - \text{ФОП}_{2022}$
- зміни чисельності штатних працівників	$\Delta \text{ФОП}^{\text{Ч}_{\text{прац.}}} = \frac{\text{ФОП}_{2022} \times \Delta \text{Ч}_{\text{прац.}\%}}{100\%}$
- зміни кількості відпрацьованих днів	$\Delta \text{ФОП}^{\text{Д}} = \frac{(\text{ФОП}_{2022} + \Delta \text{ФОП}^{\text{Ч}_{\text{прац.}}}) \times \Delta \text{Д}_{2022}\%}{100\%}$
- зміни тривалості робочого дня	$\Delta \text{ФОП}^{\text{Т}_{\text{д.}}} = \frac{(\text{ФОП}_{2022} + \Delta \text{ФОП}^{\text{Ч}_{\text{прац.}}} + \Delta \text{ФОП}^{\text{Д}}) \times \Delta \text{Т}_{\text{д.2022}\%}}{100\%}$
- зміни середньогодинної зарплати працівника	$\Delta \text{ФОП}^{\overline{\text{ЗП}}_{\text{год.}}} =$ $= \frac{(\text{ФОП}_{2022} + \text{ФОП}^{\text{Ч}_{\text{прац.}}} + \text{ФОП}^{\text{Д}} + \text{ФОП}^{\text{Т}_{\text{д.2022}}}) \times \Delta \overline{\text{ЗП}}_{\text{год.}\%}}{100\%}$

Джерело: сформовано автором

Спосіб відносних різниць доцільно використовувати для визначення міри впливу факторів у мультиплікативних моделях, за умови, що є розраховане відносне відхилення факторів.

Таблиця 1.7 – Розрахунок впливу факторів на фонд оплати праці способом ланцюгових підстановок

Фактори	Розрахунок впливу факторів
Розрахунок фонду оплати праці	$\text{ФОП}_{2022} = Ч_{\text{прац.2022}} \times D_{2022} \times T_{\text{д.2022}} \times \overline{\text{ЗП}}_{\text{год.2022}}$ $\text{ФОП}_{2023} = Ч_{\text{прац.2023}} \times D_{2023} \times T_{\text{д.2023}} \times \overline{\text{ЗП}}_{\text{год.2023}}$
Зміна (відхилення) фонду оплати праці за рахунок:	$\Delta \text{ФОП} = \text{ФОП}_{2023} - \text{ФОП}_{2022}$
- зміни чисельності штатних працівників	$\text{ФОП}_{\text{ум.1}} = Ч_{\text{прац.2023}} \times D_{2022} \times T_{\text{д.2022}} \times \overline{\text{ЗП}}_{\text{год.2022}}$ $\Delta \text{ФОП}^{\text{Ч}_{\text{прац.}}} = \text{ФОП}_{\text{ум.1}} - \text{ФОП}_{2022}$
- зміни кількості відпрацьованих днів	$\text{ФОП}_{\text{ум.2}} = Ч_{\text{прац.2023}} \times D_{2023} \times T_{\text{д.2022}} \times \overline{\text{ЗП}}_{\text{год.2022}}$ $\Delta \text{ФОП}^{\text{D}} = \text{ФОП}_{\text{ум.2}} - \text{ФОП}_{\text{ум.1}}$
- зміни тривалості робочого дня	$\text{ФОП}_{\text{ум.3}} = Ч_{\text{прац.2023}} \times D_{2023} \times T_{\text{д.2023}} \times \overline{\text{ЗП}}_{\text{год.2022}}$ $\Delta \text{ФОП}^{\text{T}_{\text{д.}}} = \text{ФОП}_{\text{ум.3}} - \text{ФОП}_{\text{ум.2}}$
- зміни середньогодинної зарплати працівника	$\Delta \text{ФОП}^{\overline{\text{ЗП}}_{\text{год.}}} = \text{ФОП}_{2023} - \text{ФОП}_{\text{ум.3}}$

Джерело: сформовано автором

Спосіб ланцюгових підстановок є універсальним. З його допомогою визначають вплив факторів у будь-яких математичних моделях.

Отже, використання наведених способів факторного аналізу дозволить визначити вплив чинників на величину результуючих показників і, відповідно до цього, зробити обґрунтовані висновки.

Беручи до уваги приведений порядок аналізу фонду оплати праці, можна стверджувати, що даний процес є невід’ємною складовою для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Саме аналіз заробітної плати дозволяє оптимізувати суттєву частку витрат підприємства.

Висновки до розділу 1

Облік заробітної плати є трудомістким та важливим процесом в діяльності підприємства. Адже не важливо отримує підприємство прибутки чи несе збитки, заробітна плата на підприємстві повинна виплачуватись.

У результаті теоретичного дослідження сутності заробітної плати, засад її обліку та методичного забезпечення аналізу було сформульовано висновки.

1. Уточнено економічну сутність заробітної плати як об'єкта обліку. Заробітна плата є однією з найскладніших економічних категорій, яка в діяльності підприємства одночасно виступає у кількох аспектах: соціальному (як основне джерело доходу та винагорода працівника за виконану роботу); виробничому (як вагома частка витрат, що формує собівартість продукції (робіт, послуг); стимулюючому (як інструмент додаткового заохочення персоналу до підвищення продуктивності праці).

Для цілей обліку та звітності підтверджено доцільність її поділу на основну, додаткову заробітну плату, а також інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

2. Обґрунтовано необхідність раціональної організації обліку оплати праці відповідно до специфіки підприємства. Встановлено, що ефективна організація обліку на підприємстві має забезпечувати не лише точне нарахування виплат, а й коректне відображення податкових зобов'язань, зокрема з ПДФО, військового збору та ЄСВ.

3. Проведено оцінку методичного забезпечення аналітичного дослідження фонду оплати праці (ФОП). З'ясовано, що інформаційною базою для аналізу є дані фінансової, статистичної звітності та первинного обліку, структуровані згідно з Інструкцією зі статистики заробітної плати. Визначено, що для комплексного оцінювання ефективності використання ФОП доцільно застосовувати методи факторного аналізу, порівняння. Це дозволяє ідентифікувати причини відхилень витрат та зіставити темпи росту продуктивності праці з темпами росту середньої заробітної плати.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗ ОПЛАТИ ПРАЦІ ПЕРСОНАЛУ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ

2.1. Статистичне дослідження діяльності переробних підприємств в Україні

Переробна промисловість – це галузь промисловості, в якій основною сировиною для виробництва виступають продукти сільського господарства або ж видобувної промисловості. Як зазначається на у прес службі міністерства економіки «Зараз частка переробної галузі у ВВП України становить близько 10,3%»[36]. У міністерстві вказують, що цей показник є досить незначним та потребує фінансування.

Переробна галузь є досить великою та охоплює в собі багато галузей переробки. Деякі з них наведені на рисунку 2.1.

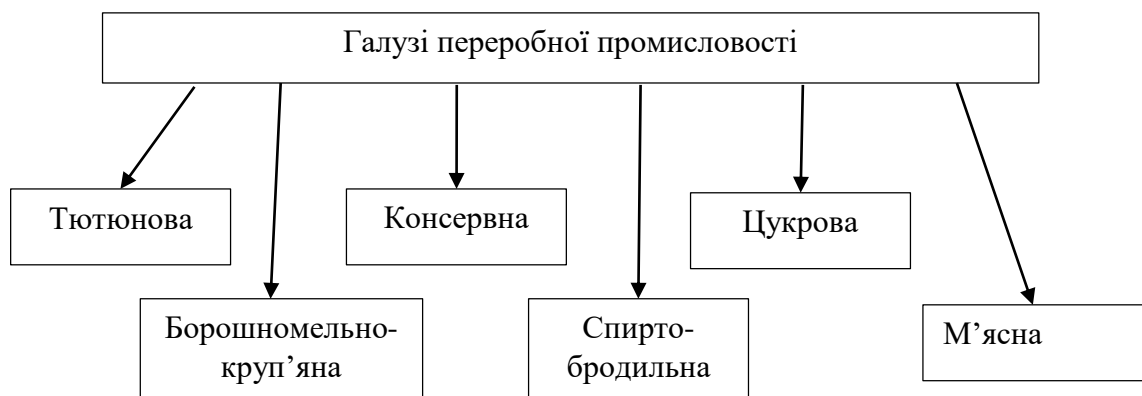


Рисунок 2.1 Галузі переробної промисловості

Джерело: систематизовано автором.

Крім цього переробну промисловість можна класифікувати користуючись класифікатором видів економічної діяльності. Відповідно до нього переробна промисловість охоплює секцію «С», яка має назву

«Переробна промисловість». Ця секція включає в себе розділи від 10 до 33. Кожен з розділів – це окремий вид діяльності. Такий як наприклад виробництво харчових продуктів, напоїв, текстилю. Кожен розділ в свою чергу поділяється на групи. Група – це вужче визначення діяльності, якою займається підприємство. Наприклад групи розділу 10 «Виробництво харчових продуктів» наведені в таблиці 2.2.

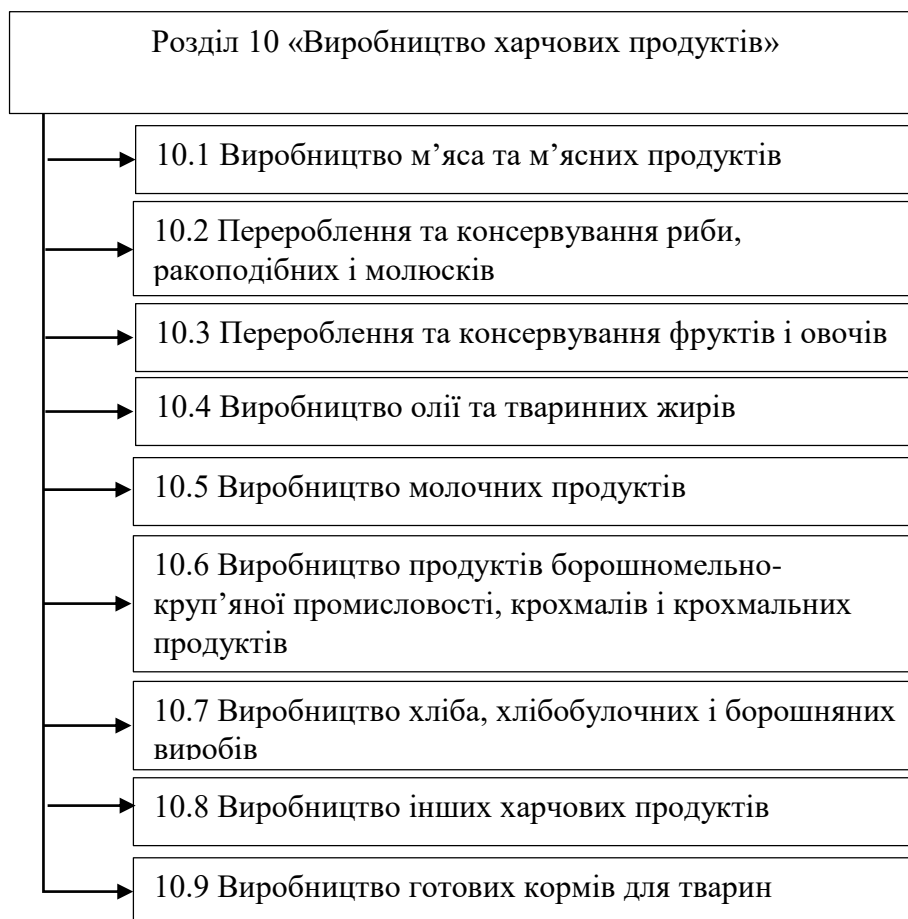


Рисунок 2.2 Розділ 10 «Виробництво харчових продуктів» відповідно до
КВЕД

Джерело: систематизовано автором на основі [37].

Всі підприємства, як відомо, звітуються перед податковою службою та службою статистики України. Звіти у ці органи подаються відповідно до класифікатора. Звітуються підприємства у службу статистики щорічно та поквартально. Вся інформація групується відповідно до галузі та подається у

відкритому доступі. Систематизувавши цю інформацію можна провести аналіз деяких показників, визначити приріс галузі та його темпи.

В першу чергу варто розглянути розвиток діючих підприємств, їх кількість та приріст, або ж зменшення. Даний аналіз представлений по всіх регіонах та наведений у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Аналіз кількості підприємств галузі «Виробництво харчових продуктів», одиниць

Регіон	Кількість підприємств по роках					Темпи приросту за роками, %				
	2019	2020	2021	2022	2023	2020/2019	2021/2020	2022/2021	2023/2022	2023/2019
Україна	15309	15190	15109	13023	15374	-0,8	-0,5	-13,8	18,1	0,4
Вінницька	816	773	766	759	886	-5,3	-0,9	-0,9	16,7	8,6
Волинська	310	298	307	295	367	-3,9	3,0	-3,9	24,4	18,4
Дніпропетровська	1121	1124	1164	1066	1255	0,3	3,6	-8,4	17,7	12,0
Донецька	522	519	494	240	234	-0,6	-4,8	-51,4	-2,5	-55,2
Житомирська	315	307	313	317	383	-2,5	2,0	1,3	20,8	21,6
Закарпатська	588	629	604	537	568	7,0	-4,0	-11,1	5,8	-3,4
Запорізька	648	643	643	367	389	-0,8	0,0	-42,9	6,0	-40,0
Івано - Франківська	538	541	556	540	652	0,6	2,8	-2,9	20,7	21,2
Київська	829	832	849	761	1019	0,4	2,0	-10,4	33,9	22,9
Кіровоградська	417	399	402	376	414	-4,3	0,8	-6,5	10,1	-0,7
Луганська	191	192	179	32	29	0,5	-6,8	-82,1	-9,4	-84,8
Львівська	841	872	896	898	1070	3,7	2,8	0,2	19,2	27,2
Миколаївська	498	469	445	334	397	-5,8	-5,1	-24,9	18,9	-20,3
Одеська	930	889	854	726	834	-4,4	-3,9	-15,0	14,9	-10,3
Полтавська	701	684	671	657	805	-2,4	-1,9	-2,1	22,5	14,8
Рівненська	412	410	447	442	524	-0,5	9,0	-1,1	18,6	27,2
Сумська	342	346	354	324	387	1,2	2,3	-8,5	19,4	13,2
Тернопільська	486	485	500	488	549	-0,2	3,1	-2,4	12,5	13,0
Харківська	1279	1298	1281	975	1086	1,5	-1,3	-23,9	11,4	-15,1
Херсонська	364	339	321	104	110	-6,9	-5,3	-67,6	5,8	-69,8
Хмельницька	505	506	529	513	608	0,2	4,5	-3,0	18,5	20,4
Черкаська	574	557	532	490	573	-3,0	-4,5	-7,9	16,9	-0,2
Чернівецька	407	341	316	321	367	-16,2	-7,3	1,6	14,3	-9,8
Чернігівська	302	296	276	270	361	-2,0	-6,8	-2,2	33,7	19,5
м. Київ	1373	1441	1410	1191	1507	5,0	-2,2	-15,5	26,5	9,8

Джерело: розраховано автором на основі [38].

Як бачимо з аналізу, в 2019-2022рр. кількість виробничих харчових підприємств в Україні або мала незначний приріст (1-2%), або ж як у більшості областей зменшилась. Це пов'язано у пергу чергу з економічним становищем

у світі та впливом інших факторів, таких як епідемія Covid-19, а згодом і воєнних дій на території України. Вплив останнього можна спостерігати в аналізі 2029/2019рр на прикладі Миколаївської, Херсонської, Запорізької та Луганської областей, де відсоток закриття склав 20,3%, 69,8%, 40,0% та 84,8% відповідно.

Втім в аналізі 2023/2022рр. видно значне збільшення кількості підприємств по Україні, аж на 18,1%, що може бути викликане державною грантовою підтримкою та грантами із закордону.

Крім цього основною складовою кожного підприємства є його працівники, адже саме вони виготовляють продукцію чи надають послуги. Тому важливим у аналізі галузі є і аналіз кількості працівників, які працюють у цій галузі, виявити динаміку. Цей аналіз покаже наскільки зміни у кількості підприємств вплинули на зміни у кількості працівників у цій сфері. Даний аналіз представлений у розрізі років та поданий у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Аналіз кількості працівників у галузі «Виробництво харчових продуктів»

Рік	Кількість працівників, осіб	Зміни у кількості працюючих, осіб			
		2019	2020	2021	2022
2019	331339	-	-2864	-9525	-56330
2020	328475	-2864	-	-6661	-53466
2021	321814	-9525	-6661	-	-46805
2022	275009	-56330	-53466	-46805	-
2023	270799	-60540	-57676	-51015	-4210

Джерело: розраховано автором на основі [38].

Розглянувши таблицю, бачимо, що в 2023р. в порівнянні з 2019р. кількість працюючих у галузі виробництва харчових продуктів знизилась на 60 тис. 540 осіб, а в порівнянні з 2022р на 4 тис. 210 осіб. Втім найбільший спад працюючих осіб в цій галузі стався у 2022р., тоді їх кількість знизилась на 46 тис. 805 осіб. Такий спад є очікуваним, адже в цей період закрилась велика кількість підприємств та був впроваджений воєнний стан.

Наступним кроком варто розглянути витрати підприємств на працівників у даній галузі економіки. Адже це обов'язкові витрати, які залежать не лише від самого підприємства а й частково від держави. Даний аналіз представлений у розрізі років та витрат на оплату праці і соціальні заходи. (таблиці 2.3.)

Таблиця 2.3 – Витрати на оплату праці у галузі «Виробництво харчових продуктів», тис.грн.

Показник	Рік					Темпи приросту за роками, %				
	2019	2020	2021	2022	2023	2020/2019	2021/2020	2022/2021	2023/2022	2023/2019
Усього витрати на персонал	40430647	43840095	49128826	44677962	54140176	8,4	12,1	-9,1	21,9	33,9
Витрати на оплату праці	33467386	36228072	40603540	36953120	45118374	8,6	12,1	-9,0	22,1	34,8
Витрати на соціальні заходи	6963261	7612023	8525286	7724842	9021802	9,3	12,0	-9,4	16,8	29,6

Джерело: розраховано автором на основі [38].

Як бачимо з таблиці, витрати на оплату праці зростають кожного року, не дивлячись на спад чисельності працівників. Це може бути пов'язана з підняттям заробітної плати на державному рівні та безпосередньо на підприємствах. Також варто звернути увагу на те, що витрати на персонал в загальному зросли з 2019р по 2023р. на 33,9%, що є відносно не великим показником, враховуючи інфляцію.

На витрати по оплаті праці в першу чергу впливає відпрацьований працівником час. Тому можна проаналізувати зміни у кількості відпрацьованого часу найманими працівниками (таблиця 2.4).

Таблиця 2.4 – Аналіз кількості відпрацьованого найманими працівниками часу у галузі «Виробництво харчових продуктів», тис. людино-годин

Регіон	Роки					Темпи приросту, %				
	2019	2020	2021	2022	2023	2020/2019	2021/2020	2022/2021	2023/2022	2023/2019
Україна	496010	490399	481549	384463	399489	-1,13	-1,8	-20,2	3,9	-19,5
Волинська	11154	10055	11802	11968	12200	-9,86	17,4	1,4	1,9	9,4
Дніпропетровська	59798	59570	5659	44792	47583	-0,38	-5,0	-20,9	6,2	-20,4
Закарпатська	1979	1942	1699	1474	1513	-1,9	-12,5	-13,3	2,7	-23,5
Запорізька	13200	14043	12998	7691	4235	6,4	-7,5	-40,8	-44,9	-67,9
Івано - Франківська	7328	7215	7180	6290	6654	-1,6	-0,5	-12,4	5,8	-9,2
Київська	36078	35951	36988	30816	31726	-0,4	2,9	-16,7	3,0	-12,1
Львівська	31877	32002	33288	34172	35624	0,4	4,0	2,7	4,6	11,8
Одеська	15526	15612	16557	13898	14970	0,6	6,1	-16,1	7,7	-3,6
Полтавська	28887	27531	27362	23700	25398	-4,7	-0,6	-13,4	7,2	-12,1
Рівненська	11563	11000	11211	11418	12193	-4,9	1,9	1,9	6,8	5,5
Тернопільська	10833	10636	9917	9524	9755	-1,8	-6,8	-4,0	2,4	-10,0
Харківська	46748	48237	47529	28245	28060	3,2	-1,5	-40,6	-0,7	-40,0
Черкаська	23633	22039	20460	19692	21871	-6,8	-7,2	-3,8	11,1	-7,5
Чернівецька	4798	5005	4401	3681	3781	4,3	-12,1	-16,4	2,7	-21,2
Чернігівська	9779	10464	8868	7716	8496	7,0	-15,3	-13,0	10,1	-13,1
м. Київ	44377	47231	53148	40605	43025	6,4	12,5	-23,6	6,0	-3,1

Джерело: розраховано автором на основі [38].

Проаналізувавши таблицю, можна зробити висновок, що показники відпрацьованого часу протягом 2019-2023рр. значно зменшились. Враховуючи проаналізовані вище фактори це явище є цілком логічним. В загальному за цей період кількість відпрацьованих годин зменшилась на 19,5% в людино-годинах.

Наступним показником для аналізу є обсяг виготовленої продукції на підприємствах. Адже він показує скільки продукції, потенційно можуть продати підприємства і відповідно отримати прибуток. Даний аналіз наведений у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – Обсяг виготовленої суб'єктами господарювання продукції у галузі «Виробництво харчових продуктів»

Рік	Всього, тис.грн.	в тому числі ФОП, тис. грн.	Абсолютне відхилення	
			Всього, тис.грн.	В тому числі ФОП, тис.грн.
2013	202348872,2	4376541,5	-	-
2014	255274009,5	3589659,9	52925137,3	-786881,6
2015	316284177,0	3807395,7	61010167,5	217735,8
2016	378060053,4	4489740,0	61775876,4	682344,3
2017	463259615,2	5870421,9	85199561,8	1380681,9
2018	487035010,0	6799345,4	23775394,8	928923,5
2019	504243630,6	7882967,5	17208620,6	1083622,1
2020	566812062,9	8637259,7	62568432,3	754292,2
2021	671484921,2	10877321,5	104672858,3	2240061,8
2022	621958242,5	3079962,0	-49526678,7	-7797359,5
2023	766737370,8	4514209,3	144779128,3	1434247,3

Джерело: розраховано автором на основі [38].

Розглянувши таблицю 2.5, можна стверджувати, що з кожним роком обсяг виготовленої продукції зростає не лише у промислових підприємств, а й фізичних осіб, які займаються підприємницькою діяльністю. У 2023р. цей ріст склав у підприємств – 144 779 128,3 тис.грн., а у ФОП – 1 434 247,3 тис.грн., що в свою чергу може вказувати на розвиток даної галузі в Україні.

В загальному, якщо аналізувати дану галузь економіки, то вона знаходиться на стадії відновлення, адже на неї вплинули суспільні фактори та загальний стан економіки в країні. Також, частково вплив мала демографічна ситуація та внутрішня міграція в Україні. Тому на даний час є досить важливим підтримувати дану галузь різними програмами не лише з державного бюджету, а й з закордонних грантових програм.

2.2. Організація обліку розрахунків з оплати праці на промислових підприємствах

Організація обліку – це складний та трудомісткий процес на кожному підприємстві, адже завжди має враховуватись специфіка роботи, особливо якщо це організація обліку розрахунків з оплати праці. Особливостями підприємства може бути графік роботи працівників, особлива діяльність (зі шкідливими умовами праці) та інші фактори, які впливають на розрахунок заробітної плати та обліку в тому числі.

Кожне підприємство використовує стандартний план рахунків та веде облік відповідно до нього, інколи для зручності додаючи аналітичні рахунки. Тому для розкриття даної теми, будемо використовувати дані ТЗОВ «Нововолинський м'ясокомбінат», яке є підприємством переробної галузі, а саме виробництво м'ясних продуктів.

Варто зазначити, що як і для кожного підприємства, важливим етапом в організації обліку є розробка облікової політики, посадових інструкцій, графіку документообігу та інших документів. Саме їх на прикладі ТЗОВ «Нововолинський м'ясокомбінат» ми розглянемо.

Перш ніж розглядати основні документи організації обліку на підприємстві, варто розглянути структуру бухгалтерії та обов'язки, які кожен працівник бухгалтерії виконує. Структура бухгалтерії наведена на рисунку 2.3.

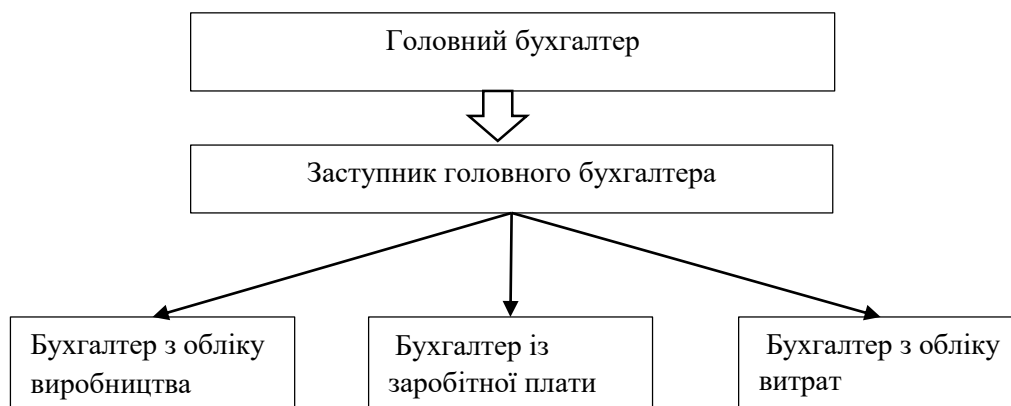


Рисунок 2.3 Структура бухгалтерії ТЗОВ «Нововолинський м'ясокомбінат»

Джерело: сформовано автором на основі додатка В.

Як видно з рисунку, по ієрархії всі бухгалтери підпорядковуються заступнику головного бухгалтера, а він, своєю чергою, підпорядковується головному бухгалтеру. Обов'язки головного бухгалтера та кожного з бухгалтерів описані в посадових інструкціях, окрім того, обов'язки ведення статистичної та податкової звітності, контроль за нарахуванням амортизації та облік кредиторської заборгованості покладені на головного бухгалтера відповідно до облікової політики підприємства.

Крім цього в обліковій політиці підприємства зазначається, що на підприємстві використовується дві форми оплати праці – це відрядна та погодинна. Відрядну форму використовують для оплати праці робітників, адже їх зарплата залежить від обсягу виконаних робіт. Натомість погодинну форму використовують для всіх інших працівників, наприклад керівників підприємства, працівників відділів і служб.

Проте, що стосується самих обов'язків бухгалтера по заробітній платі, то вони відображені в Посадовій інструкції. Відповідно до неї бухгалтер вчасно повинен нараховувати та виплачувати заробітну плату, передавати відповідні первинні документи керівнику, а саме головному бухгалтеру. Крім цього бухгалтер повинен подавати інформацію про розрахунки з оплати праці головному бухгалтеру, готуючи її до подання звітності в податкову та службу статистики.

Так як на підприємстві діє дві форми оплати праці, то відповідно і в первинному обліку є деякі відмінні і деякі спільні документи. Типові документи, що використовуються для обліку заробітної плати на даному підприємстві наведені в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 – Первинні документи в обліку заробітної плати на ТЗОВ

«Нововолинський м'ясокомбінат»

Типова форма	Назва документу	Для чого використовується
1	2	3
«№П-1	Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу	Вказується, коли працівник прийнятий на роботу і на яких умовах.

Продовження таблиці 2.6

1	2	3
№П-2	Особова картка працівника	Документ, у якому вказується вся інформація про працівника підприємства, його особові та професійні данні.
№П-3	Наказ (розпорядження) про надання відпустки	Вказуються дати, коли працівник перебуватиме у відпустці.
№П-4	Наказ (розпорядження) про припинення трудових відносин	Вказується дата та причина, з якої працівник вважається звільненим.
№П-5	Табель обліку використання робочого часу	Обліковується фактично відпрацьований час та можливі прогули і неявки.
№П-6	Розрахунково-платіжна відомість	Вказуються сума заробітної плати і відраховані з неї податки по конкретному працівнику
№П-7	Розрахунково-платіжна відомість (зведена)	Використовується для зведення даних по заробітній платі і утриманих з неї податків на всьому підприємстві та всіх працівниках.» [Додаток А (облікова політика)]

Джерело: сформовано автором на основі Додатка Б.

Документи, що наведено в таблиці, використовують в обліку для всіх працівників підприємства, незалежно від форми оплати праці. Втім для відрядної форми оплати праці, що застосовуються для працівників, зайнятих виконанням виробничих процесів, цих документів недостатньо. Тому для цього використовують наряд на виконану роботу, відомість обліку виробітку та інколи акт приймання передачі робіт. Ці документи не мають затвердженої форми, тому підприємство використовує власні форми цих документів.

Як зазначалось вище, бухгалтер із заробітної плати готує та передає зведені документи головному бухгалтеру для подачі ним статистичної звітності. Втім це не єдиний рух зарплатних документів по підприємству. Схема документообігу, яка використовується на ТЗОВ «Нововолинський м'ясокомбінат» приведена на рисунку 2.4.

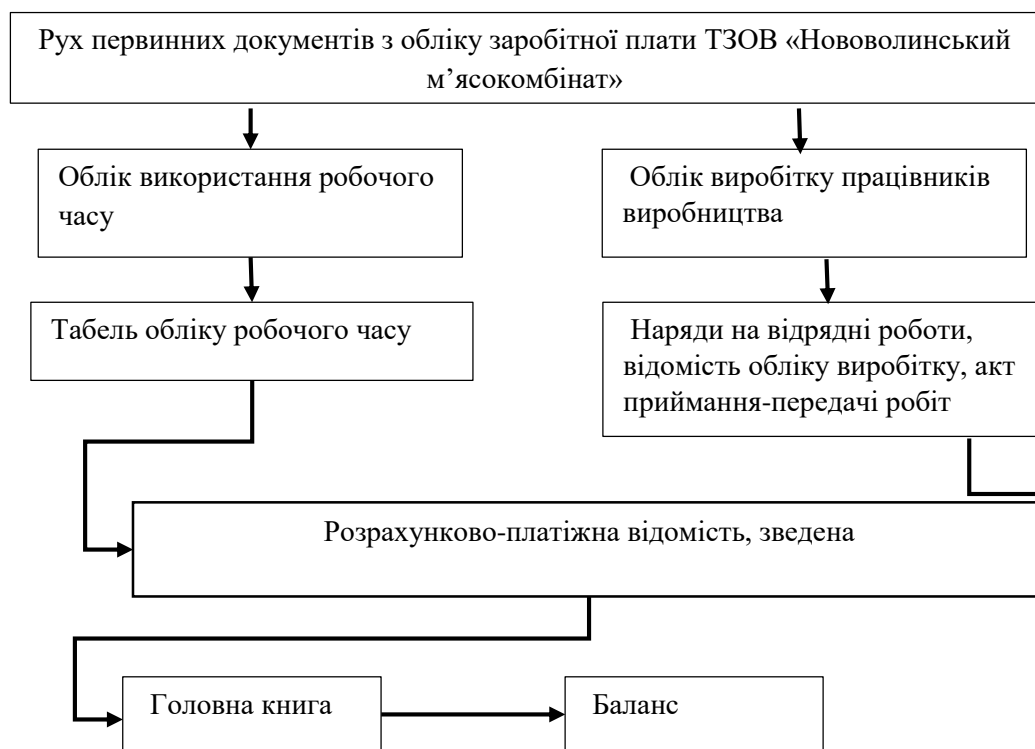


Рисунок 2.4 Рух первинних документів обліку зарплати на ТЗОВ «Нововолинський м'ясокомбінат»

Джерело: розроблено автором

Як видно з рисунку, до головного бухгалтера потрапляє зведена розрахунково-платіжна відомість на основі якої він заповнює Журнал 5 та Журнал 5А. Після цього він приступає до формування балансу та статистичного Звіту з праці.

Якщо розглядати сам облік заробітної плати, то він ведеться за кредитом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівника». По дебету відображається підрозділ в якому працює робітник, це може бути виробництво, управління, відділ збуту та інші. Проводки, які робить бухгалтер з нарахування заробітної плати та інших виплат наведені в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 – Господарські операції з нарахування заробітної плати на ТЗОВ «Нововолинський м'ясокомбінат» (для одного працівника)

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	2	3	4
1. Нараховано заробітну плату робітнику, що виконує роботи з виготовлення (покращення) основних засобів	15	661	10 000

Продовження таблиці 2.7

1	2	3	4
2.Нараховано заробітну плату працівнику основного та допоміжного виробництва	23	661	12 500
3.Нараховано заробітну плату начальнику цеху	91	661	20 300
4.Нараховано заробітну плату працівнику адміністративно-управлінського персоналу	92	661	18 000
Нараховано заробітну плату працівнику, що займається доставкою	93	661	13 000
Нараховано допомогу з тимчасової непрацездатності	65	661	5 000
Нараховано премію працівнику основного та допоміжного виробництва	93	661	5 750

Джерело: сформовано автором на основі господарських операцій.

Як бачимо з таблиці, нарахування відбуваються відповідно до структурного підрозділу підприємства в якому працює працівник, тому витрати на його заробітну плату обліковуються на цьому підрозділі.

Проте, варто зазначити, що це лише сума нарахованої заробітної плати. Без вирахування податків. Так як підприємство є податковим агентом для свого працівника, воно повинно відраховувати суми податків з його заробітної плати, та перераховувати на рахунки Казначейства. Крім цього підприємство зобов'язане платити за працівника обов'язкове соціальне страхування, або ж єдиний соціальний внесок (ЄСВ). В обліку заробітної плати ці процеси також фіксуються кореспонденціями, які наведені у таблиці 2.8.

Таблиця 2.8 – Господарські операції з вирахування податків, зборів і нарахування ЄСВ на ТЗОВ «Нововолинський м'ясокомбінат»

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4
Утримання ПДФО з:			
– заробітної плати робітника, що виконує роботи з виготовлення (покращення) основних засобів			1 800,0
– заробітної плати працівника виробництва			2 250,0
– заробітної плати начальника цеху	661	641	3 654,0
– заробітної плати працівника адміністрації			3 240,0
– заробітної плати працівника, що займаються доставкою			2 340,0
– премії працівника виробництва			16 493,4

Продовження таблиці 2.8

1	2	3	4
Утримання військового збору з:			
– заробітної плати робітника, що виконує роботи з виготовлення (покращення) основних засобів	661	642	150,0
– заробітної плати працівника виробництва			187,5
– заробітної плати начальника цеху			304,5
– заробітної плати працівника адміністрації			270,0
– заробітної плати працівника, що займаються доставкою			195,0
– премії працівника виробництва			1 374,5
Нарахування ЄСВ на:			
– заробітну плати робітника, що виконує роботи з виготовлення (покращення) основних засобів	15		2 200,0
– заробітну плати працівника виробництва	23	651	2 750,0
– заробітну плати начальника цеху	24		4 466,0
– заробітну плати працівника адміністрації	91		3 960,0
– заробітну плати працівника, що займаються доставкою	92 93		2 860,0

Джерело: сформовано автором на основі таблиці 2.6

Як бачимо з таблиці 2.7, всі утримання та нарахування на заробітну плату працівників теж проводяться у відповідності до підрозділу в якому він працює.

Фінальним етапом в нарахуванні заробітної плати є її виплата працівнику. В первинних документах вона оформлюється банківською випискою, яка прикріплюється в подальшому до розрахунково-платіжної відомості та передається головному бухгалтеру. В рахунках обліку ця операція обліковується як виплата заробітної плати та по кредиту буде кореспондувати рахунок банку 311 «Поточні рахунки в національній валюті», а за дебетом буде відповідно субрахунок заробітної плати 661 «Розрахунки за заробітною платою».

Як і на всіх підприємствах, на ТЗОВ «Нововолинський м'ясокомбінат» заробітна плата нараховується і виплачується двічі на місяць. Це зроблено для того щоб не суперечити чинному законодавству.

2.3. Аналіз фонду оплати праці персоналу промислових підприємств

У діяльності будь-якого підприємства, аналіз показників його роботи є досить важливим процесом. Він дозволяє дослідити темпи зростання або зменшення важливих показників, в тому числі і фонду оплати праці.

Як зазначалось раніше, фонд оплати праці складається з основної заробітної плати, додаткової заробітної плати та інших компенсаційних виплат. Тому доцільно буде розглядати кожен складову окремо. Як зазначається в літературі «Аналіз заробітної плати на підприємстві має такі цілі: з'ясування ступеня економічної доцільності витрат із заробітної плати, щоб не допустити зниження ефективності виробництва, темпів зростання продуктивності праці; сприяння підвищенню мотивації й продуктивності праці» [35].

Тому для початку розглянемо динаміку структури фонду оплати праці підприємств переробної галузі, а саме виробництва харчових продуктів, напоїв та тютюнових виробів. Даний аналіз проводиться на основі квартальних статистичних даних 2020-2021рр., адже в зв'язку з введенням воєнного стану, інформація з 2022р. і далі є конфіденційною та не висвітлюється держстатом України. Результати аналізу наведені в таблиці 2.9.

Таблиця 2.9 – Аналіз структури фонду оплати праці підприємств виробництва харчових продуктів, напоїв та тютюнових виробів, млн. грн.

Квартал	Показники по роках						Абсолютне відхилення, +/-		
	Фонд основної заробітної плати		Фонд додаткової заробітної плати		Інші заохочувальні та компенсаційні виплати		Фонд основної заробітної плати	Фонд додаткової заробітної плати	Інші заохочувальні та компенсаційні виплати
	2020	2021	2020	2021	2020	2021			
I	5644,5	6083,3	3073,9	3212,8	269,6	209,1	438,8	138,9	-60,5
II	5464,7	6532,5	3121,4	3378,5	357,8	296	1067,8	257,1	-61,8
III	5670,1	6550,7	3411,3	3728,2	213,8	252,8	880,6	316,9	39
IV	5828,4	6889,9	3371,8	4062,1	433,5	269,3	1061,5	690,3	-164,2

Джерело: розраховано на основі [38].

Виходячи з таблиці, фонд основної заробітної плати у 2021р. збільшився до такого ж періоду в 2020р відповідно на 438,8 млн. грн., 1067,8 млн. грн, 880,6 млн. грн. та 1061,5 млн. грн. Такий ріст може бути спричинений підняттям середньої заробітної плати, індексаціями заробітної плати або, частково преміями працівників.

Досліджуючи причини та наслідки такого росту, ці показники варто розглядати на прикладі конкретного підприємства. Тому розглянемо одне з підприємств переробної галузі, зокрема виробництва м'ясних продуктів. Таким підприємством є ТЗОВ «Нововолинський м'ясокомбінат». Це підприємство з доволі не довгою, але цікавою історією.

За 7 років своєї діяльності підприємство бере активну участь в тендерах на державну закупівлю і постачає м'ясні продукти в школи, лікарні, садочки та інші комунальні заклади області. Для того, щоб краще побачити як функціонує підприємство, варто дослідити його основні показники діяльності та зробити висновки. Даний аналіз наведений в таблиці 2.10.

Таблиця 2.10 – Аналіз основних показників діяльності ТЗОВ
«Нововолинський м'ясокомбінат»

Показник	Значення показників			Відхилення 2023/2021	
	2021 рік	2022рік	2023рік	абсолютне, +/-	відносне,%
1	2	3	4	5	6
1.Виручка від реалізації продукції, тис.грн	247320	230455	260035	12715	5,1
2. Первісна вартість, тис.грн	21648	23974	23052	1404	6,5
3.Коефіцієнт зносу основних засобів, %	28,6	41,7	57,6	29,0	101,5
4.Власні оборотні кошти, тис.грн	-11767	-9707	-6160	5607	-47,7
5. Дебіторська заборгованість, тис.грн	30920	25828	22189	-8731	-28,2
6. Кредиторська заборгованість, тис.грн	257	2895	0	-257	-100,0
7. Середньоспискова чисельність працівників, осіб	203	189	167	-36	-17,7

Продовження таблиці 2.10

1	2	3	4	5	6
8. Продуктивність праці працівника,, тис.грн	989,3	925,5	1000,1	10,9	1,1
9. Фонд оплати праці, тис.грн	15243,4	12504,3	16538,4	1295	8,5
10. Середня заробітна плата працівника, тис.грн	75,1	66,2	99,0	23,9	31,9
11. Собівартість реалізованої продукції, тис.грн	233566	203096	224481	-9085	-3,9
12. Адміністративні витрати, тис.грн	5800	5026	6447	647	11,2
13. Витрати на збут, тис.грн	14456	16395	16920	2464	17,0
14. Інші операційні витрати, тис.грн	499	3186	1865	1366	273,7
15. Фінансовий результат від операційної діяльності, тис.грн	2804	3323	2064	-740	-26,4
16. Чистий фінансовий результат, тис.грн	581	987	1116	535	92,1
17. Рентабельність продукції, %	10,2	13,5	11,3	1,2	11,4
18. Рентабельність продажу,%	0,23	0,43	0,43	0,2	82,7

Джерело: розраховано на основі звітності ТЗОВ «Нововолинський м'ясокомбінат»

Розглядаючи показники, велику увагу варто приділити коефіцієнту зносу основних засобів, адже як показує аналіз, основні засоби є дуже зношеними. У 2021р. коефіцієнт зносу основних засобів сягав 28,6%, що відносно є непоганим показником. Втім у період 2022-2023рр. він виріс до 57,6%, що в абсолютному відхиленні складає 29%, а у відносному 101,5%. Тому підприємству варто хоча б частково оновити основні засоби. На цю проблему також вказує і від'ємне значення показника власних оборотних коштів. Це означає, що підприємству потрібно залучати інвестиції.

Крім цього, аналізуючи показники, можна звернути увагу, що чисельність працівників на підприємстві в 2021-2023рр. зменшується, а середня річна заробітна плата збільшується. Це свідчить про підвищення заробітної плати на підприємстві, що ми бачили в аналізі галузі. Виходячи з цього, проаналізуємо середньорічну заробітну плату детальніше. Аналіз цього показника наведено в таблиці 2.11.

Таблиця 2.11 – Аналіз середньорічної заробітної плати на ТЗОВ
«Нововолинський м'ясокомбінат»

Показники	2021 рік	2022 рік	2023 рік	Абсолютне відхилення, +/-		Відносне відхилення, %	
				2022 / 2021	2023 / 2022	2022 / 2021	2023 / 2022
1. Фонд оплати праці, тис. грн.	15243,4	12504,3	16538,4	-2739	4034	-18,0	32,3
2. Облікова чисельність працівників, осіб	203	189	167	-14	-22	-6,9	-11,6
3. Середньорічна оплата праці одного працівника, тис. грн.	75,1	66,2	99,0	-8,93	32,9	-11,9	49,7

Джерело: розраховано на основі звітності ТЗОВ «Нововолинський м'ясокомбінат»

Як бачимо з таблиці, ріст заробітної плати припадає на період 2022-2023рр. В абсолютному відхиленні цей показник складає 32,9 тис. грн., а у відносному 49,7%. При цьому, як було вказано вище середньооблікова чисельність працівників зменшилась на 22 працівника.

Для того, щоб зробити правильні висновки до цих показників, потрібно розглянути причину такої динаміки. Побачити її можна в аналізі структури фонду оплати праці на підприємстві. Проте спершу проаналізуємо загальну структуру фонду оплати праці, та побачимо питому вагу кожного виду виплат в загальному показнику фонду оплати праці. Такий аналіз наведений в таблиці 2.12.

Таблиця 2.12 – Загальний аналіз структури фонду оплати праці на ТЗОВ
«Нововолинський м'ясокомбінат»

Показники	2021 рік		2022 рік		2023 рік		Відхилення		
	Сума, тис. грн	Структура, %	Сума, тис. грн	Структура, %	Сума, тис. грн	Структура, %	Абсолютне відхилення, тис. грн.	Відносне, %	Структури, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1. Фонд оплати праці	15243,4	100	12504,3	100	16538,4	100	1295	8,5	0

Продовження таблиці 2.12

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1.1.Фонд основної заробітної плати	14118,6	92,6	11375,8	91,0	15465,8	93,5	1347,2	9,5	1,0
1.2.Фонд додаткової заробітної плати	821,9	5,4	1128,5	9,0	1072,6	6,5	250,7	30,5	20,3
1.3. Заохочувальні та компенсаційні виплати	302,9	2,0	-	-	-	-	-302,9	-100,0	-100,0

Джерело: : розраховано на основі звітності ТЗОВ «Нововолинський м'ясокомбінат»

Як і варто було очікувати, основну питому вагу у фонді оплати праці займає фонд основної заробітної плати, на нього припадає більше, ніж 91% коштів. Натомість фонд додаткової заробітної плати варіюється в межах 5-7%.

Тепер можемо розглянути аналіз фонду оплати праці детальніше, щоб зрозуміти які саме виплати впливають на ріст середньої заробітної плати на підприємстві (таблиця 2.13).

Таблиця 2.13 – Аналіз структури фонду оплати праці на ТЗОВ
«Нововолинський м'ясокомбінат»

Показники	2021 рік	2022 рік	2023 рік	Абсолютне відхилення, +/-		Відносне відхилення,%	
				2022 / 2021	2023/ 2022	2022/ 2021	2023/ 2022
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Фонд основної заробітної плати, тис. грн	14118,6	11375,8	15465,8	-2743	4090	-19,4	36,0
2.Фонд додаткової заробітної плати, тис. грн	821,9	1128,5	1072,6	306,6	-55,9	37,3	-5,0
зокрема:							
- доплати і надбавки	10,7	-	-	-10,7	-	-	-
- компенсація втрати частини заробітку	-	130,2	218,7	130,2	88,5	-	68,0
- індексація заробітної плати	83,8	414,0	-	330,2	-414	394,0	-100,0
3. Заохочувальні та компенсаційні виплати	302,9	-	-	-302,9	-	-	-
зокрема:							

Продовження таблиці 2.13

1	2	3	4	5	6	7	8
- соціальні пільги, що мають індивідуальний характер	302,9	-	-	-302,9	-	-	-
- оплата за невідпрацьований час	703,9	431,2	645	-272,7	214	-38,7	49,6
3. Фонд оплати праці, тис. грн.	15243,4	12504,3	16538,4	-2739	4034	-18,0	32,3

Джерело: : розраховано на основі звітності ТЗОВ «Нововолинський м'ясокомбінат»

Проаналізувавши таблицю, робимо висновок, що ріст середньої річної заробітної плати спровокований індексацією та компенсаційними виплатами. Така компенсація виплачується через порушення термінів оплати праці, яке може допустити підприємство. Проте крім цього можна розглянути зміни в заробітній платі, що були наслідком індексації заробітної плати. Для цього проведемо аналіз середніх показників, що стосуються заробітної плати. Такий аналіз дасть змогу відслідкувати зміни в оплаті праці в цілому по підприємству (таблиця 2.14).

Таблиця 2.14 – Аналіз середніх показників заробітної плати на ТЗОВ
«Нововолинський м'ясокомбінат»

Показники	2021 рік	2022 рік	2023 рік	Темп зростання ланцюговий, %		Темп зростання базовий, %	
				2022/2021	2023/2022	2022/2021	2023/2021
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Фонд оплати праці працівників, тис. грн.	15243,4	12504,3	16538,4	-18,0	32,3	-18,0	8,5
2. Середньооблікова чисельність працівників, осіб.	203	189	167	-6,9	-11,6	-6,9	-17,7
3. Відпрацьований час за рік, дні	250	249	260	-	-	-	-
4. Тривалість робочого дня, год.	8	8	8	-	-	-	-

Продовження таблиці 2.14

1	2	3	4	5	6	7	8
5. Середньомісячна заробітна плата одного працівника, грн.	6258	5513	8253	-11,9	49,7	-11,9	31,9
6. Середньоденна заробітна плата одного працівника, грн.	300	266	381	-11,3	43,2	-11,3	27,0
7. Середньогодинна заробітна плата одного працівника, грн.	37,5	33,3	47,6	-11,3	43,2	-11,3	27,0

Джерело: розраховано на основі звітності ТЗОВ «Нововолинський м'ясокомбінат»

Провівши аналіз, бачимо що в 2023р. в порівнянні з 2022р., навіть не зважаючи на зменшення чисельності працівників, показники фонду оплати праці зросли на 32,3 %, а перевищили показники 2021р. - на 8,7%. Середні показники заробітної плати мали аналогічну динаміку: середньомісячна, середньоденна, середньогодинна заробітна плата працівників зросла на 49,7%, 43,2%, 43,2%, відповідно у 2023 р. порівняно із 2022 р., а у 2023 р. порівняно із 2021 р. зростання цих показників становило 31,9 % 27,0% та 27%, відповідно.

Враховуючи таку динаміку приросту, доцільним буде провести факторний аналіз показників. Він дозволить побачити в зв'язку зі зміною якого показника фонд оплати праці змінився більше. Дана інформація є важливою складовою в управлінні підприємством, адже може показати шляхи для оптимізації витрат на оплату праці. Аналітичні данні наведені в таблиці 2.15.

Таблиця 2.15 – Факторний аналіз фонду оплати праці на ТЗОВ

«Нововолинський м'ясокомбінат»

Показники	2021 рік	2022 рік	2023 рік	Абсолютне відхилення, +/-	Відхилення за рахунок впливу фактора 2023/2021
1	2	3	4	5	6
1. Фонд оплати праці, тис. грн	15243,4	12504,3	16538,0	1295,0	-

Продовження таблиці 2.15

1	2	3	4	5	6
2.Середньооблікова чисельність працівників, осіб	203	189	167	-36	-2718,4
3.Кількість відпрацьованого часу за рік, дні	250	249	260	10	501,0
5. Тривалість зміни, год.	8	8	8	0	0
6.Середньогодинна заробітна плата працівника, грн.	37,50	33,20	47,60	10,1	3512,4

Джерело: розраховано за даними таблиці 2.13

На основі проведеного факторного аналізу можна зробити висновок, що на зростання фонду оплати праці на підприємстві у 2023 р. порівняно із 2022 р. на 1295,0 тис.грн вплинуло три фактора. За рахунок зростання середньогодинної заробітної плати працівника фонд оплати праці зріс на 3512,4 тис.грн, за рахунок зростання кількості відпрацьованих днів за рік – на 501,0 тис.грн., а за рахунок зменшення середньооблікової чисельності працівників фонд оплати праці зменшився на 2718,4 тис.грн.

Загалом, якщо аналізувати зміни у фонді оплати праці на ТЗОВ «Нововолинський м'ясокомбінат», то вони спричинені індексацією заробітної плати та зростанням компенсаційних виплат зі сторони підприємства.

Висновки до розділу 2

1. Переробна галузь України наразі перебуває на етапі відновлення та розвитку, що відкриває значні перспективи для вітчизняних підприємств. Аналіз галузевих показників свідчить, що, попри складні економічні умови останнього п'ятиріччя, суб'єкти господарювання змогли досягти допандемічного рівня 2019 року. Більше того, за окремими параметрами, зокрема за обсягами виготовленої продукції та рівнем витрат на оплату праці, спостерігається перевищення показників цього періоду.

2. Проведено дослідження організації обліку заробітної плати на прикладі підприємства переробної промисловості України. Охарактеризовано систему документообігу та організаційну структуру бухгалтерії суб'єкта господарювання. Висвітлено порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій із нарахування заробітної плати, а також нарахування та утримання податків і зборів.

3. На основі аналізу основних показників діяльності підприємства окреслено коло існуючих проблем. Проаналізовано склад і структуру фонду оплати праці в контексті ефективності використання персоналу підприємства. Використовуючи методи факторного аналізу, визначено домінуючі чинники росту фонду оплати праці, що стало підґрунтям для оптимізації витрат на оплату праці.

Дослідження організації обліку та аналізу оплати праці у ТОВ «Нововолинський м'ясокомбінат» засвідчило, що пріоритетними напрямками є вдосконалення первинного й аналітичного обліку, а також формування резерву відпусток відповідно до нормативних вимог. Для об'єктивної оцінки ефективності витрат на персонал доцільно впровадити комплексну систему показників. Їх моніторинг дозволить аналізувати раціональність використання коштів, оптимізувати фонд оплати праці та провести порівняння показників з іншими підприємствами галузі.

На завершальному етапі було виявлено недоліки в системі обліку заробітної плати, що потребують оперативного усунення. З огляду на це, обґрунтовано необхідність розробки та впровадження дієвих механізмів систематизації облікового процесу.

РОЗДІЛ 3

ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ОПЛАТИ ПРАЦІ У ТЗОВ «НОВОВОЛИНСЬКИЙ М'ЯСОКОМБІНАТ»

У системі бухгалтерського обліку промислових підприємств, облік оплати праці є найважливішою складовою, оскільки належна його організація забезпечує дотримання трудового законодавства, точне визначення витрат на оплату праці, справедливий розподіл заробітної плати, контроль за використанням фонду оплати праці, надання достовірної інформації для податкових органів та інших зацікавлених сторін.

З початком повномасштабного вторгнення РФ в Україну 24 лютого 2022 року кардинальних змін зазнали усі галузі і сфери діяльності нашої країни. Закон України №2136 від 15.03.2022 р «Про організацію трудових відносин в умовах воєнного стану» був прийнятий для врегулювання особливостей трудових відносин в надзвичайних умовах, викликаних військовою агресією РФ. Він охоплює широкий спектр питань, пов'язаних з працею українців під час війни. Порівняння норм трудового законодавства, що діяли в мирний час і діють сьогодні, подано у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 - Порівняльна характеристика норм трудового законодавства

Норма трудових відносин	До воєнного стану	Після введення воєнного стану
1	2	3
Тривалість робочого часу	«Строго регламентована законодавством (40 годин на тиждень), чітко визначені перерви.	«Може бути збільшена до 60 годин для працівників критично важливих об'єктів інфраструктури
Надурочні роботи	Обмежені законодавством, вимагають згоди працівника та додаткової оплати.	Можуть проводитися без обмежень.

Продовження таблиці 3.1

1	2	3
Відпустки	Гарантовані щорічні відпустки, додаткові відпустки – за певних умов. Тривалість залежить від категорії працівників і наявності інших підстав.	Можуть бути відкликані, перенесені або скорочені.
Відпустка без збереження заробітної плати	Тривалість до 15 календарних днів	Будь-який строк, окрім обумовлених випадків за згодою роботодавця
Звільнення	З ініціативи роботодавця і працівника. Вимагає дотримання певних процедур.	Звільнення за спрощеною процедурою.
Оплата праці	Визначена тарифна сітка, встановлена мінімальна заробітна плата.	Можливі зміни в оплаті праці, але не нижче мінімального рівня.
Робота в нічний час, у вихідні та святкові дні	Регламентована законодавством, додатково оплачується.	Може бути запроваджена без додаткових умов.
Дистанційна робота	Може бути запроваджена за згодою сторін, але не є поширеною практикою» [39].	Активно використовується, може бути обов'язковою для певних категорій працівників» [40].

Джерело: сформовано автором.

У таблиці 3.1 зазначені зміни, які внесені Законом України "Про організацію трудових відносин в умовах воєнного стану" до діючих норм, встановлених трудовим законодавством. Ці зміни впливають на розрахунок оплати праці працівників підприємства, але методично порядок ведення бухгалтерського обліку залишається без змін.

Однак під час воєнного стану на підприємствах з'явилась нова категорія працівників – мобілізовані працівники. Законодавство України гарантує збереження робочого місця за мобілізованими працівниками. Це передбачено Кодексом законів про працю України. Законом України від 01.07.2022 № 2352-ІХ внесено зміни до деяких законодавчих актів України щодо оптимізації трудових відносин. Зокрема, було виключено норму щодо обов'язкового збереження середньої заробітної плати за мобілізованими працівниками, але підприємства мають право самостійно встановлювати додаткові гарантії для своїх працівників, у тому числі і для мобілізованих, і продовжувати

виплачувати середню заробітну плату таким працівникам за власним рішенням. У будь-якому разі, чи нараховують виплати мобілізованим працівникам чи ні, на промислових підприємствах необхідно вести облік кількості днів перебування мобілізованого працівника у трудових відносинах.

Для ведення обліку кількості днів перебування мобілізованого працівника у трудових відносинах з підприємством, не передбачено якогось одного конкретного, обов'язкового документу. На підприємствах, для ведення такого обліку, може використовуватись один або кілька документів: таблиць обліку робочого часу, особова справа працівника, журнал реєстрації наказів, спеціально створений документ.

Бухгалтерія ТОВ «Нововолинський м'ясокомбінат» веде таблиць обліку робочого часу, в якому працівникам на період мобілізації проставляють код «В» - відпустка, а також особову справу працівника, в яку додають копії документів, що підтверджують мобілізацію працівника (повістка, довідка, накази тощо). Термін "відпустка», що використовується для позначення періоду мобілізації, це не є точним юридичним визначенням, тому що мобілізація – це виконання конституційного обов'язку, а не відпочинок. На нашу думку варто уточнити код, який використовують в таблиці, оскільки працівник не перебуває у відпустці, хоча відсутній на робочому місці. Доцільним буде проставляти у таблиці ВВО – виконання військового обов'язку. Заповнена форма П-5 подана на рисунку 3.1.

Якщо виплата мобілізованому працівнику не нараховується, то в графі "оплата" проставляють нуль, якщо нараховується – то відповідну суму.

Такий підхід дозволяє забезпечити точність обліку, спростити і полегшити подальшу обробку даних. Правильно оформлені документи та чіткий розрахунок виплат забезпечать дотримання трудового законодавства та соціальних гарантій для мобілізованого працівника.

Ще одне питання, яке потребує вирішення на ТОВ «Нововолинський м'ясокомбінат» – деталізація рахунку з обліку виплат працівникам. На підприємстві облік ведуть на рахунку 66 і трьох субрахунках, що не дає

достатньої інформації для проведення аналітичних досліджень. Науковці не мають єдиного підходу щодо ступеня деталізації цього рахунку.

У таблиці 3.2 приведено моделі аналітичного обліку виплат працівникам, запропоновані вітчизняними науковцями.

Таблиця 3.2 – Моделі аналітичного обліку виплат працівникам, запропоновані вітчизняними науковцями

Науковець	Рахунок, субрахунок	Назва субрахунку
1.Бондаренко Н. М.	«661.1	Нарахування за тарифом
	661.2	Нараховані доплати
	661.3	Нараховані виплати із розрахунку середнього заробітку
	661.4	Нараховані мотиваційні виплати (премії тощо)
	661.1.1	Нарахування за відрядною системою
	661.1.2	Нарахування за погодинною системою
	661.1.3	Нарахування за окладами» [41]
2.Подмешальська Ю.В., Панченко А.М.	«6611	Розрахунки за основною заробітною платою
	6612	Розрахунки за додатковою заробітною платою
	6613	Розрахунки за іншими заохочувальними та компенсаційними виплатами
	662	Розрахунки з депонентами
	663	Розрахунки за іншими виплатами» [42]
3.Феофанова І. В., Голяк В.В.	«6611	Розрахунки з заробітної плати з працівниками дирекції
	6612	Розрахунки з заробітної плати x працівниками
	6613	Премії, надбавки та інші заохочувальні виплати»
	66131	Премії
	66132	Надбавки за кваліфікацію
	66133	Інші заохочувальні виплати
	6614	Заробітна плата, яка нарахована працівникам з інвалідністю
	6615	Розрахунки за медичним страхуванням
	6616	Нарахування лікарняних
	66161	Лікарняні COVID
	66162	Лікарняні
	6617	Матеріальна допомога
66171	Матеріальна допомога в зв'язку з COVID	
66172	Матеріальна допомога з інших причин» [43]	

Рисунок 3.1 Удосконалення аналітичного обліку розрахунків із оплати праці персоналу підприємства

ТЗОВ «Нововолинський м'ясокомбінат»
 Найменування підприємства (установи, організації)
 виробництво
 Назва структурного підрозділу

Типова форма № П-5
 ЗАТВЕРДЖЕНО
 наказом Держкомстату України
 від 5 грудня 2008 р. № 489

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ 41429133

Дата заповнення	Звітний період	
	з	по
	01.12	31.12

ТАБЕЛЬ ОБЛІКУ ВИКОРИСТАННЯ РОБОЧОГО ЧАСУ

№ п/п	Табельний номер	П. І. Б., посада	Відмітки про явки та неявки за числами місяця (годин)																
			01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14	15	X	
			16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	
1	0023	Онищенко О.О., слюсар	8	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	Х	Х	8	Х
			Р	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	Х	Х	Р	Х
			8	8	8	8	7	В	Х	Х	8	8	8	7	В	В	Х	8	
			Р	Р	Р	Р	Р	В	Х	Х	Р	Р	Р	Р	В	В	Х	В	
2	0024	Гарбуз Г.З., майстер цеху	8	3	8	8	7	Х	Х	8	8	8	8	7	Х	Х	8	Х	
			Р	Н	Р	Р	Р	Х	Х	Р	Р	Р	Р	Р	Х	Х	Р	Х	
			8	8	4	2	7	В	Х	Х	8	8	8	7	В	Х	8	8	
			Р	Р	П	П	Р	В	Х	Х	Р	Р	Р	Р	В	Х	Р	Р	
3	0025	Мобілізований працівник	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	Х
			ВВО	ВВО	ВВО	ВВО	ВВО	ВВО	ВВО	ВВО	ВВО	ВВО	ВВО	ВВО	ВВО	ВВО	ВВО	ВВО	Х
			0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
			ВВО	ВВО	ВВО	ВВО	ВВО	ВВО	ВВО	ВВО	ВВО	ВВО	ВВО	ВВО	ВВО	ВВО	ВВО	ВВО	ВВО

Умовні позначення: Р – години роботи передбачені колдоговором; В – основна щорічна відпустка; Н – додаткова відпустка в зв'язку з навчанням; П – простої; ВВО – виконання військового обов'язку.

Інші автори представили своє бачення аналітичних рахунків у вигляді схеми, що наведена на рисунку 3.3.

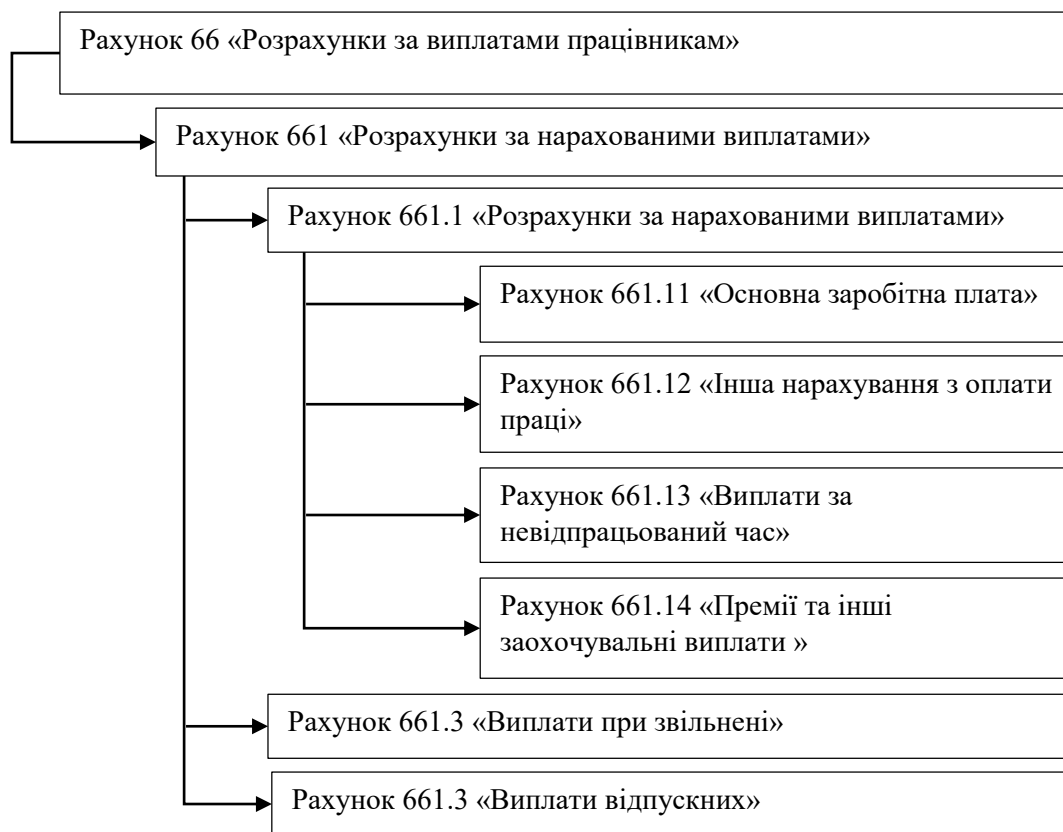


Рисунок 3.3 Удосконалення аналітичного обліку рахунків із оплати праці працівників підприємства

Джерело: [44].

Складові заробітної плати, що підлягають обліку, на усіх підприємствах ідентичні, а використання різних моделей аналітичного обліку обумовлюється особливостями технологічного процесу та організації оплати праці працівників, структурою фонду оплати праці, складом персоналу підприємства. Враховуючи ці аспекти, вважаємо за доцільне використовувати у ТЗОВ «Нововолинський м'ясокомбінат» наступну модель аналітичного обліку оплати праці (таблиця 3.3).

Таблиця 3.3 – Аналітичні рахунки для обліку розрахунків за заробітною платою з працівниками

№ субрахунку	Назва аналітичного рахунка
661.1	Основна заробітна плата
661.2	Додаткова заробітна плата
661.21	Доплати і надбавки
661.22	Компенсація у зв'язку з порушенням термінів виплати заробітку
661.23	Індексація заробітної плати
661.24	Оплата основних та додаткових відпусток, часу виконання державних обов'язків
661.3	Заохочувальні та компенсаційні виплати
661.31	Матеріальна допомога
661.32	Оплата за скорочений робочий час та відпустки з ініціативи адміністрації
661.33	Соціальні пільги, що мають індивідуальний характер

Джерело: розроблено автором [48].

Вважаємо, що застосування запропонованого багаторівневого робочого плану рахунків у товаристві дозволить узагальнити інформацію для різних рівнів управління та сприятиме проведенню поглибленого аналізу динаміки і структури фонду оплати праці, визначенню впливу факторів на його динаміку та обґрунтуванню резервів оптимізації фонду оплати праці зниження .

Невід'ємною частиною ефективного управління будь-яким підприємством є аналіз фонду оплати праці. Крім аналізу динаміки та структури фонду оплати праці, визначення факторів, що впливають на зміну показника, розрахунку резервів, усім промисловим підприємствам, зокрема ТЗОВ «Нововолинський м'ясокомбінат», важливо аналізувати ефективність витрат на заробітну плату. З цією метою пропонуємо використовувати таку систему показників (таблиця 3.4).

Таблиця 3.4 – Комплексна система показників для оцінки ефективності оплати праці

Показник	Формула	Характеристика показника
«Продуктивність праці (ПП)	$ПП = ВП / Ч$	Показує обсяг виробництва, що припадає на одного працівника.
Темп зростання продуктивності праці (ППзр)	$ППзр = (ППзв / ППмп) * 100\%$	Показує відсоток зміни продуктивності праці за певний період [3].
«Середня заробітна плата (ЗПс)	$ЗПс = ФОП / Ч$	Показує середню суму заробітної плати, отриману одним працівником.
Темп зростання середньої заробітної плати (ЗПс.зр.)	$ЗПс.зр = (ЗПс.зв / ЗПс.мп) * 100\%$	Показує відсоток зміни середньої заробітної плати за певний період часу.
Частка ФОП у собівартості продукції (ПВзп)	$ПВзп = (ФОП / С) * 100\%$	Показує частку фонду оплати праці у собівартості продукції.
Рентабельність заробітної плати (Рзп)	$Рзп = (П / ФОП) * 100\%$	Показує, скільки прибутку приносить кожна гривня, витрачена на заробітну плату» [47].
«Зарплатовіддача (Зв)	$Зв = ВП / ФОП$	Показує, скільки виготовленої продукції припадає на одну гривню заробітної плати.
Зарплатомісткість продукції (Зм)	$Зм = ФОП / ВП$	Показує, скільки коштів, використаних на оплату припадає на 1 грн виготовленої продукції
Коефіцієнт еластичності заробітної плати (КЕзп)	$КЕзп = \% \Delta ВП / \% \Delta ФОП$	Показує, на скільки відсотків зміниться обсяг виробництва продукції, якщо заробітна плата зміниться на 1%» [33].

Джерело: систематизовано автором [3,33,47,49].

Умовні позначення: ФОП – фонд оплати праці, ВП – обсяг виробництва продукції, Ч – чисельність працівників, С – собівартість продукції, П – прибуток, ППзв – продуктивність працівника у звітному періоді, ППмп – продуктивність праці працівника у минулому періоді, ЗПс.зв – середня заробітна плата працівника у звітному періоді, ЗПс.мп – середня заробітна плата працівника у минулому періоді, %ΔВП – відносне відхилення обсягу виробництва продукції, % ΔФОП – відносне відхилення фонду оплати праці.

Запропонована комплексна система показників для проведення аналітичного дослідження щодо оцінки ефективності оплати праці дозволить зробити висновки наскільки ефективно підприємство використовує кошти, що

витрачаються на оплату праці. Ці показники допомагають визначити, чи існує прямий зв'язок між зростанням заробітної плати та підвищенням продуктивності праці, а також виявити резерви для оптимізації витрат на персонал.

Крім цього, актуальним питанням для ТЗОВ «Нововолинський м'ясокомбінат» є формування резерву відпусток. Резерв відпусток – це сума коштів, яку підприємство відкладає на оплату майбутніх відпусток працівників. Це своєрідна "подушка безпеки", яка гарантує, що кошти на оплату відпусток будуть доступні в будь-який час, коли працівники будуть йти у відпустку.

Відповідно до п.13 НПСБО 11 «Зобов'язання» [45] та п. 7 НПСБО 26 «Виплати працівникам» [15] на підприємстві передбачено створення резерву відпусток. Даний резерв є обов'язком підприємства та має бути створеним. Втім відповідно до п.7 розділу 1 НПСБО 25 «Спрощена фінансова звітність» [46] мікропідприємства та непідприємницькі товариства мають право не створювати резерву відпусток.

Так як ТЗОВ «Нововолинський м'ясокомбінат» не є мікропідприємством, на ньому потрібно створювати резерв відпусток. Розрахунок суми резерву відпусток наводиться в п.13 НПСБО 11 «Зобов'язання». Відповідно до нього, розрахунок резерву проводиться наступним чином: «Сума забезпечення на виплату відпусток визначається щомісяця, як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотка, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці з урахуванням відповідної суми відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [45].

Відповідно до цього розрахунку пропонуємо розрахувати суму резерву відпусток для ТЗОВ «Нововолинський м'ясокомбінат» на прикладі працівника Голуб К.М. Загальна формула для розрахунку резерву має вигляд:

$$РВ = ЗП * K_p * K_{есв}, \quad (3.1)$$

де ЗП – сума фактично нарахованої заробітної плати за місяць (без урахування відпускних та компенсаційних виплат);

К_р – коефіцієнт резервування;

К_{есв} – коефіцієнт, що збільшує резерв відпусток на суму ЄСВ;

Формули для розрахунку коефіцієнтів наведені внизу:

$$K_p = V_p / \Phi O P_p, \quad (3.2)$$

де V_п – річна планова сума витрат на відпустку;

ФОП_п – загальний річний плановий фонд оплати праці.

Формула для розрахунку коефіцієнту ЄСВ наступна:

$$K_{есв} = 1 + C_{есв} / 100, \quad (3.3)$$

де C_{есв} – ставка ЄСВ для працівника, в загальному ця ставка становить 22%, а для працівників з інвалідністю ця ставка становить 8,41%.

Отже для того щоб розрахувати суму резерву відпустки для працівника Голуб К.М. показники наступні:

- сума фактично нарахованої заробітної плати працівника за місяць складає – 24 000 грн.;
- річна планова сума на оплату відпустки конкретного працівника складає – 26 000 грн.;
- загальний річний плановий фонд оплати праці конкретного працівника (без врахування суми на оплату відпустки) – 288 000 грн.;
- ставка ЄСВ для працівника – 22%.

Тоді формула для розрахунку резерву відпусток для одного працівника буде мати наступний вигляд:

$$PВ = 24000 * \left(\frac{26000}{288000} \right) * \left(1 + \frac{22\%}{100} \right) = 2\,643,33$$

Відповідно до розрахунку, відрахування до резерву заробітної плати працівника Голуб К.М. за один місяць складає 2 643,33 грн. Ця сума розраховується кожного місяця, тому якщо це значення не буде змінюватись і працівник протягом року не буде ходити у відпустку, то сума у його резерві відпустки буде дорівнювати 31 719,60 грн (з відрахуваннями ЄСВ). Варто

зазначити, що резерв відпустки розраховується щомісячно на кожного працівника окремо. Це робиться для того, щоб не виникало фінансових труднощів коли працівники вирішать піти у відпустку.

Завдяки резерву витрати на оплату відпусток розподіляються рівномірно протягом року, а не концентруються в періоди, коли багато працівників одночасно використовують відпустки. Формування резерву відпусток є вимогою бухгалтерського обліку, оскільки це відображає майбутні зобов'язання підприємства.

Висновки до розділу 3

1. Вдосконалення організації обліку і аналізу оплати праці є ключовим фактором успішного управління персоналом та фінансовими ресурсами ТЗОВ «Нововолинський м'ясокомбінат». Належна організація обліку і аналіз оплати праці дозволяє забезпечити дотримання трудового законодавства, оптимізувати витрати на оплату праці, приймати обґрунтовані управлінські рішення, і передбачає:

- чітке визначення систем оплати праці, що використовуються для нарахування заробітку працівникам підприємства;

- ведення табелів обліку робочого часу з врахуванням вимог сьогодення, що дозволяє точно визначити кількість відпрацьованих годин і виплатити працівникам відповідну суму коштів;

- ведення аналітичного обліку заробітної плати з належним рівнем деталізації, що дає можливість отримувати вичерпну інформацію про витрати на оплату праці;

- формування комплексної системи показників для оцінки ефективності використання коштів на оплату праці;

- розрахунок резерву відпусток, що забезпечує рівномірний розподіл витрат на оплату відпусток протягом року.

2. В основі вдосконалення обліку та аналізу заробітної плати ми виділили саме проблеми в кадровому та аналітичному обліку. Адже наявні методи не вирішують проблем сучасності.

Нами було запропоновано систему аналітичних рахунків, що оптимізує час на складання статистичної звітності. Крім цього ми пропонуємо ввести у кадровий облік умовне позначення «ВВО» для мобілізованих працівників. Це дозволить вести облік військовозобов'язаних працівників окремо.

І на останок ми розрахували резерв відпустки для конкретного працівника, адже на підприємстві він не ведеться, що безумовно є порушенням діючого законодавства.

ВИСНОВКИ

Організація та облік заробітної плати це один з найважливіших процесів в діяльності підприємства, оскільки заробітна плата займає значну частку у витратах підприємства.

1. Розглянуто суть заробітної плати, як економічної категорії, що висвітлюють науковці у своїх працях. Окрім цього висвітлено трактування суті поняття «заробітна плата» у нормативно-правових документах.

Розглянуто форми та системи заробітної плати та визначено основні відмінності між ними. В додаток до цього проведено дослідження теоретичних аспектів організації заробітної плати. Охарактеризовано основні етапи організації обліку заробітної плати та розглянуто рахунки, що використовуються для обліку.

2. На наступному етапі досліджено висвітлені науковцями проблеми обліку заробітної плати, що дозволило визначити етапи облікового процесу, які потребують особливої уваги.

Окрім цього, досліджено структуру фонду оплати праці, його складові та цільове призначення. Також систематизовано джерела інформації, що слугують підґрунтям для аналізу відповідних показників.

3. Виокремлено та охарактеризовано методи факторного аналізу, що застосовуються для оцінки впливу різних чинників на зміну фонду оплати праці.

4. На наступному етапі проведено статистичний аналіз основних показників діяльності підприємств переробної галузі промисловості. Зокрема, досліджено динаміку кількості суб'єктів господарювання на ринку України, зміни чисельності працівників, витрат на оплату праці та обсягів випуску готової продукції.

5. На прикладі виробничого підприємства досліджено систему обліку заробітної плати: від первинного документування до складання звітності.

Визначено місце облікового апарату в структурі управління та запропоновано оптимальну схему документообігу.

6. Проведений аналіз показників фонду оплати праці дозволив виявити його динаміку та з'ясувати причини відповідних змін. Для оцінки ступеня впливу окремих чинників на загальну величину ФОП було використано факторний аналіз.

7. Дослідження виявило недоліки в організації аналітичного обліку заробітної плати та відсутність резерву відпусток, що є порушенням вимог чинного законодавства. З метою вдосконалення облікового процесу запропоновано систему аналітичних рахунків, адаптовану до специфіки діяльності підприємства, що забезпечить деталізацію та достовірність інформації.

Окрему увагу приділено кадровому обліку в умовах воєнного стану. Було виявлено методичну помилку, за якої період мобілізації працівників відображався як відпустка. Для коректного обліку запропоновано впровадити в таблиць обліку робочого часу спеціальну позначку «ВВО» (виконання військового обов'язку). Це дозволить чітко розмежувати мобілізований персонал та працівників, які перебувають у щорічних відпустках, забезпечивши достовірність облікових даних.

Крім того, розраховано суму забезпечення на оплату відпусток за один місяць на прикладі конкретного працівника. Це дозволить масштабувати запропоновану методику на весь штат підприємства та впровадити практику формування резерву відпусток у системний облік суб'єкта господарювання.

Запропоновано також систему показників оцінки фонду оплати праці, спрямовану на підвищення ефективності його використання. Впровадження цієї системи дасть змогу суб'єкту господарювання оцінювати динаміку продуктивності праці у співвідношенні з витратами на її оплату.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Гамова О.В. Внутрішній контроль нарахування заробітної плати. Актуальні проблеми проведення економічних, товарознавчих, будівельних експертиз та правові шляхи їх вирішення: матеріали круглого столу, 29 квітня 2020р. Запоріжжя: Запорізький НДУКЦ МВС України 2024. С. 92-94 URL:<https://dspace.znu.edu.ua/xmlui/bitstream/handle/12345/5205/0046950.pdf?sequence=1#page=92> (дата звернення: 10.01.2024).
2. Московчук А.Т. Критичний аналіз трактування суті економічної категорії «заробітна плата». Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного та аналітичного забезпечення управління підприємством: матеріали XVI міжнар. наук. - практ. конф., 25 червня 2024 р. Луцьк: ВІП ЛНТУ, 2024. С. 146-148.
3. Економіка праці і соціально-трудова відносини [Електронний ресурс]: підручник / О. І. Ляш, Н. О. Черненко, О. А. Шевчук, О. О. Трофименко, С. С. Гринкевич, Я. І. Глущенко. Київ : КПІ ім. Ігоря Сікорського, «Політехніка», 2023. 371 с. URL: <https://ela.kpi.ua/handle/123456789/63581> (дата звернення: 10.01.2024).
4. Тибінка Г.І., Брик Г.В., Кохана Т.М. Розмежування понять «оплата праці» та «заробітна плата». Економіка і суспільство. Вип. 19. 2018 С. 246- 250. <https://chmnu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/06/Ekonomika-i-suspilstvo-19-2018.pdf#page=246> (дата звернення: 10.01.2024).
5. Варламова І.С. Проблеми обліку заробітної плати на підприємстві та напрямки його вдосконалення. Науковий вісник Херсонського державного університету. Вип. 34. 2019. <https://ej.journal.kspu.edu/index.php/ej/article/view/474/468> (дата звернення: 10.01.2024).
6. Петренко Н.І., Войчак Л.О. Удосконалення організації обліку заробітної плати та величина мінімальної заробітної плати. Глобальні та національні проблеми економіки. Вип. 20. 2017. <http://global-national.in.ua/archive/20-2017/206.pdf> (дата звернення: 10.01.2024).

7. Макаренко А.П., Кацай К.О. Удосконалення аудиту нарахування заробітної плати на підприємстві. Економічна наука. Економіка та держава. Вип. 1. 2020. С. 40-45. http://www.economy.in.ua/pdf/1_2020/9.pdf (дата звернення: 10.01.2024).

8. Гуренко Т.О. Облік оплати праці та трудові відносини у воєнний період. Економіка та суспільство. Вип. 36. 2022. <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/download/1153/1111/> (дата звернення: 10.01.2024).

9. Василюк М.М., Чернецька О.Б. Оплата праці у системі обліково-аналітичної інформації суб'єктів господарювання. Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. Вип. 20. 2024. <https://journals.pnu.edu.ua/index.php/aprde/article/view/8198/8294> (дата звернення: 10.01.2024).

10. Литвин З.Б., Андрусик О.Ю. Заробітна плата як інструмент мотивації персоналу. Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія: матеріали міжн. Наук.-практ. Конф. 27 грудня 2019 р. м. Тернопіль с. 22-24. <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/37371/1/22.pdf> (дата звернення: 10.01.2024).

11. Здреник В.С. Управління мотивацією й оплатою праці: сучасні та регіональні аспекти. Економічна політика регіонального розвитку і місцеве самоврядування: матеріали Науково-виробничого журналу. Інноваційна економіка. Вип. 98. 2024. с. 173-180. <http://www.inneco.org/index.php/innecoua/article/view/1262> (дата звернення: 10.01.2024).

12. Закон України «Про оплату праці» URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 10.01.2024).

13. Податковий кодекс України URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 10.01.2024).

14. Кодекс законів про працю URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08#Text> (дата звернення: 10.01.2024).

15. НПСБО 26 «Виплати працівникам» URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03#Text> (дата звернення: 10.01.2024).
16. Інструкція зі статистики заробітної плати (відповідно до положень Закону України «Про оплату праці») URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04#Text> (дата звернення: 13.01.2024).
17. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_011#Text (дата звернення: 13.01.2024).
18. Економіка праці: навчальний посібник [електронний ресурс] / за заг. ред. Г. В. Назарової. Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2019. 330 с.
19. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 13.01.2024).
20. Дробязко, С. І. Організація бухгалтерського обліку заробітної плати працівників підприємства. Економіка та держава. №1. 2020. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/1_2020/3.pdf (дата звернення: 13.01.2024).
21. Облікова політика: нормативне підґрунтя, етапи розробки та написання для ефективного бухгалтерського обліку на підприємстві URL: <https://www.komplaens-audit.top/buhgalterskij-oblik/oblikova-politika-normativne-pidgruntya-rozrobka-ta-napisannya.html> (дата звернення: 13.01.2024).
22. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 13.01.2024).
23. Скорнякова, Юлія, Лапшункова Олександра. Організація обліку розрахунків з персоналом щодо оплати праці. *Економіка та суспільство*. №56 2023. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2967/2885> (дата звернення: 13.01.2024).

24. Подмешальська, Ю. В., А. М. Панченко. Удосконалення організації обліку заробітної плати. *Інвестиції: практика та досвід*. №1. 2020. URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/1_2020/11.pdf (дата звернення: 13.01.2024).

25. Дробязко, С. І. "Організація бухгалтерського обліку заробітної плати працівників підприємства." *Економіка та держава*. №1. 2020. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/1_2020/3.pdf (дата звернення: 13.01.2024).

26. Будько, О. В., Лобас І.С. Удосконалення організації обліку праці та розрахунків з персоналом на підприємстві. *Вісник Хмельницького національного університету*. №2. 2020. URL: <http://journals.khnu.km.ua/vestnik/wp-content/uploads/2021/01/7-1.pdf> (дата звернення: 13.01.2024).

27. Подмешальська, Ю. В., Піддубна Я.В. Удосконалення обліку та аудит заробітної плати на підприємстві. *Економіка та держава*. №12. 2020. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/12_2020.pdf (дата звернення: 13.01.2024).

28. Кузьмінська К. І., Іванова В.С. Особливості організації обліку розрахунків з працівниками на підприємстві. *Підприємництво і торгівля*. №25. 2019. URL: <https://www.lute.lviv.ua/fileadmin/www.lac.lviv.ua/data/DOI/2522-1256-2019-25-04.pdf> (дата звернення: 13.01.2024).

29. Теорія економічного аналізу [Текст] : конспект лекцій для здобувачів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти освітньої програми «Облік і оподаткування» / уклад. А.Т. Московчук. Луцьк: ВІП ЛНТУ, 2024. 82 с. URL: <https://lib.lntu.edu.ua/uk/147258369/16505> (дата звернення: 13.01.2024).

30. Кулик А.В. Теорія економічного аналізу: навч. посіб. Київ, ДП «Видавничий дім «Персонал», 2018. 452 с. URL: https://moodle.znu.edu.ua/pluginfile.php/774694/mod_resource/content/1/%D0%9D%D0%9F%20%D0%90%D0%9C1.pdf (дата звернення: 13.01.2024).

31. Методологічні пояснення Служби статистики України URL: https://ifstat.gov.ua/STAT/m_doxn1n.htm (дата звернення: 13.01.2024).

32. Інструкції зі статистики заробітної плати URL: https://www.ukrstat.gov.ua/albom/albom_2024/1.02.02/inst_st_zarplat_2004_zminu%2017.01.2023.pdf (дата звернення: 13.01.2024).

33. Бондаренко Н., Бобирь О. Методичні підходи до аналізу витрат на оплату праці. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2022. Міжнар. екон. відносини та світ. госп-во, № 43. С. 19–25. URL: http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/43_2022ua/5.pdf (дата звернення: 13.01.2024).

34. Московчук А.Т., Ліщук В.І. Факторний аналіз в системі управління витратами підприємств. *Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»*. Луцьк: ІВВ Луцького НТУ, 2017. Випуск 14 (53). С. 137-144.

35. Московчук А.Т. Факторний аналіз в управлінні витратами на оплату праці. Сучасні кризові явища в економіці і проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством: матеріали XIII міжнар. наук.- практ. конф., 25-26 червня 2021 р. Луцьк: ІВВ ЛНТУ, 2021. С. 33-35.

36. Прес-центр Міністерства економіки України «переробка має бути новою економічною філософією України, - Юлія Свириденко на регіональному економічному форумі» URL: <https://me.gov.ua/news/detail?lang=uk-ua&id=c14f7d69-32da-4505ac5336ba018282cd&title=pererobkaekonomichnomuforumi> (дата звернення: 15.03.2024).

37. Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vb457609-10#text> (дата звернення: 15.03.2024).

38. Кількість діючих суб'єктів господарювання за видами економічної діяльності у розрізі регіонів (2014–2023). Державна служба статистики України. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 15.03.2024).

39. Закон України «Про організацію трудових відносин в умовах воєнного стану». URL: <https://ips.ligazakon.net/document/T222136> (дата звернення: 18.08.2024).

40. Кодекс законів про працю України. URL: https://ips.ligazakon.net/document /KD0001?ed=2022_03_24 (дата звернення: 18.08.2024).

41. Бондаренко Н. М. Вдосконалення обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві. *The 16 th International scientific and practical conference "Modern directions of scientific research development" (September 7-9, 2022) BoScience Publisher, Chicago, USA. 2022. 369 p.* (дата звернення: 18.08.2024).

42. Подмешальська Ю. В., Панченко А.М. Удосконалення організації обліку заробітної плати. *Інвестиції: практика та досвід.* №1, 2020. С. 58-63.

43. Феофанова І. В., Голяк В.В. Удосконалення обліку та аудиту заробітної плати на підприємстві." *Економіка та держава.* №3, 2021. С. 125-130.

44. Valaniuk, I. F., et al. Обліково-аналітичне забезпечення та економічний контроль розрахунків із оплати праці персоналу підприємства із застосуванням цифрових технологій й управління грантовою діяльністю. *The actual problems of regional economy development* 2.20.2024. С.325-335.

45. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text> (дата звернення: 18.08.2024).

46. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність» URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws /show /z0161-00#Text> (дата звернення: 18.08.2024).

47. Облік і аналіз персоналу : навч. посіб. [Електронне видання] / Г. В. Назарова, С. В. Мішина, О. Ю. Мішин. Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2017. 300 с. URL: <http://repository.hneu.edu.ua/bitstream/123456789/18572/1/2017-%D0%9C%D1%96%D1%88%D0% B8%D0%BD%D0%B0%20%D0%A1%20%D0%92%2C%20%D0%9C%D1%96%D1%88%D0%B8%D0%BD%20%D0%9E%20%D0%AE.pdf> (дата звернення: 18.08.2024).

48. Сидорук В.Ю. Проблеми аналітичного обліку заробітної плати на підприємстві та шляхи їх вирішення: зб. наук.

праць XVI міжнародної науково-практичної конференції молодих учених та здобувачів освіти, 02 листопада 2024 р. Луцьк: ЛНТУ, 2024. с. 356-358.

49. Московчук А.Т., Сидорук В.Ю. Формування методики аналізу фонду оплати праці на промислових підприємствах. Актуальні проблеми управління соціально-економічними системами: зб. наук. праць X міжнародної науково-практичної конференції, 06 грудня 2024 р. Луцьк: ЛНТУ, 2024.