

РОЗДІЛ 8. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

ОСОБЛИВОСТІ АНАЛІЗУ ОРГАНІЗАЦІЇ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ
PECULIARITIES OF THE ANALYSIS OF LABOR COSTS ORGANIZATION

Стаття присвячена питанням організації облікових процесів виплати заробітної плати, проведення аналітичних заходів оцінки стану нарахування заробітної плати, ефективності використання фондів заробітної плати та виявленню резервів матеріального стимулювання працівників. Проведено аналіз нарахування заробітної плати та обов'язкових платежів. А також проведено порівняння різних систем оплати праці на підприємстві. Облікові процеси пов'язані з обробкою значної кількості первинних документів та особистої інформації працівника потребує значних зусиль для запобігання помилок та оперативності по відображенню змін у чисельності працівників та відпрацьованих змін, доповнення особистої інформації, законодавчих корегувань з обліку заробітної плати та нарахувань на неї, прийняття оперативних рішень щодо матеріального стимулювання працівників. Цей напрямок на кожному підприємстві є обов'язковим та займає одне з головних місць у системі обліку на кожному підприємстві.

Ключові слова: виплати працівникам, документообіг, заробітна плата, облік виплат працівникам, організація обліку виплат працівникам, система оплати праці, аналіз виплат працівникам.

The article is devoted to the organization of accounting processes for the payment of wages, conducting analytical measures to assess the state of the calculation of wages, the effectiveness of the use of wage funds, and the identification of reserves for the material stimulation of employees. An analysis of the calculation of wages and mandatory payments was carried out. A comparison of different pay systems at the enterprise was also made. Accounting processes are associated with the processing of a significant number of primary documents and personal information of the employee, requiring significant efforts to prevent errors and promptness in reflecting changes in the number of employees and worked shifts, addition of personal information, legislative adjustments on the accounting of wages and their accruals, adoption of operational decisions on financial incentives for employees. This direction is mandatory at every enterprise and occupies one of the main places in the accounting system at every enterprise. It is important for an accountant to know the basics of labor legislation, to monitor the correct application of the approved tariff rates and salaries by managers, to fill out primary documents on time worked, production, and to have documents confirming the right to additional payments for time not worked. Wages are in the center of attention of various interested parties – employees, owners, tax authorities, trade unions, government structures. For each of the parties, the value of wages is estimated differently, but the slowness of accrual and retention affects the interests of all. Many authors put the problem of accounting for wages in the main place among other aspects of the accounting system. Wages are the most important means of increasing the interest of workers in the results of their work, their productivity, increasing the volume of manufactured products, improving their quality and assortment. Labor costs are one of the components of the cost of finished products and services. The assessment of the dynamics, composition and structure of the wage fund at the enterprise includes the calculation of absolute and relative deviations of the actual value of the wage fund from the planned one, as well as a comparison of the hourly, daily and monthly wage fund. This makes it possible to detect overspends of the wage fund both in terms of personnel as a whole and in individual categories.

Key words: employee benefits, document flow, wages, employee benefit accounting, employee benefits accounting organization, labor payment system, employee benefits analysis.

УДК 657.471.12

DOI: <https://doi.org/10.32782/bses.77-27>

Варламова І.С.

д.е.н., професор кафедри обліку та оподаткування,
Запорізький національний університет

Ганза А.В.

магістр,
Запорізький національний університет

Varlamova Iryna

Zaporizhzhia National University

Hanza Alina

Zaporizhzhia National University

Постановка проблеми. В сучасних умовах питання оплати праці та ефективність використання фондів оплати праці та засобів матеріального стимулювання займає головне місце на кожному підприємстві. Особливого контролю за використанням цих коштів вимагає на підприємствах бюджетних сфер. Зважаючи на те, що процес нарахування заробітної плати тісно пов'язаний з нарахуванням та сплатою податків до державного бюджету, тому аналіз та своєчасний контроль є достатньо актуальним для кожного підприємств.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Теоретично-методологічну основу написання кваліфікаційної роботи складають законодавчі та нормативні акти, що стосуються питань обліку, оподаткування та аналізу оплати праці та виплат

працівникам, праці таких вчених, як: В. Ф. Андрієнко, А. В. Базиліук, Д. П. Богиня, Плахтій Т. Ф., Калашник В. В., Ф. Ф. Бутинець, А. С. Гальчинський, Гуль Т., Мардус Н. Ю., Кригіна В. В., Кошик В., Карпенко Т. І., Ворона Н., Білова Н., Чернишова Н. та інші.

Формулювання цілей статті. Метою дослідження є теоретичних та практичних питань організації обліку та аналізу витрат на оплату праці, а також формування пропозицій щодо удосконалення системи оплати праці на КП «Благоустрій-Василівка».

Відповідно до поставленої мети основними завданнями кваліфікаційної роботи є:

– визначити економічну сутність, форми та системи оплати праці на підприємстві;

- дослідити завдання обліку та аналізу виплат працівника;
- розглянути особливості документального оформлення розрахунків з оплати праці в обліковій процедурі підприємства;
- вивчити організацію обліку розрахунків за виплатами працівникам на підприємстві;
- запропонувати напрями вдосконалення обліку оплати праці;
- проаналізувати систему витрат на оплату праці на підприємстві.

Виклад основного матеріалу. У сучасних умовах розвитку ринкових відносин важливу роль відіграє раціональне використання фонду оплати праці на підприємстві. Адже такі витрати стимулюють зростання продуктивності праці, зростання обсягу виробленої продукції, поліпшення її якості та забезпечує зростання фінансових показників діяльності господарюючого суб'єкта. За таких умов створюються реальні можливості для зростання ефективності виробництва продукції, здатності підприємства вчасно розраховуватися зі своїми працівниками та не допускати простроченої заборгованості [1, с. 342–344].

Оцінка динаміки, складу і структури фонду оплати праці на підприємстві включає розрахунок абсолютних та відносних відхилень фактичної величини фонду оплати праці від запланованої, а також порівняння годинного, денного та місячного фонду оплати праці. Це дає змогу виявити перевитрати фонду заробітної плати як в цілому по персоналу, так і в розрізі окремих категорій [2].

Приклади розрахунку основної заробітної плати, доплати за роботу в святковий день у 2019–2021 рр. розглянуті в таблиці 1.

Визначаючи сукупний дохід для розрахунку середньої заробітної плати необхідно враховувати виплати, які включаються та не включаються

у розрахунок відповідно до пунктів 3 та 4 Порядку № 100 [3].

Проаналізуємо розрахунок податків на зарплату працівників (табл. 1).

З табл. 1 видно, що за лютий 2021 року підприємство виплатить працівникам 67648,5 грн, податки утримані із заробітної плати працівників складуть 17772,5 грн. Нарахування на зарплату складу 36582,5 грн, утримання із зарплати – 17772,5 грн.

Дані для аналізу погодинного фонду заробітної плати КП «Благоустрій-Василівка» зведено в табл. 2.

Середньогодинна заробітна плата одного працівника у звітному періоді зменшилась на 13,8% проти базового періоду. Зменшенню заробітної плати сприяло зменшення продуктивності праці. Темп приросту фонду оплати праці становить за досліджуваний період 13,1%, на 1,5% знизилася кількість відпрацьованих днів [4].

Розрахуємо зміну середньооблікової чисельності робітників-погодинників:

$$\text{ФЗПчрп} = (\text{ЧР}^{\text{п}} \text{ зв} - \text{ЧР}^{\text{п}} \text{ баз}) \times \text{Д}^{\text{п}} \text{ зв} \times \times \text{тзм.зв п} \times \text{ГЗП}_{\text{зв}}^{\text{п}}, \quad (1)$$

де ФЗПчрп – зміна середньооблікової чисельності робітників-погодинників;

ЧР^п – середньооблікова чисельність робітників-погодинників;

Д^п – відпрацьовано днів робітником-погодинником;

тзм. п – термін зміни робітників-погодинників;

ГЗПп – годинна заробітна плата робітників-погодинників.

$$\text{ФЗП}_{\text{д}}^{\text{п}} = (45-44) \cdot 256 \cdot 8 \cdot 28,3 = 57958,4.$$

$$\text{ФЗП}_{\text{д}}^{\text{п}} = (45-45) \cdot 254 \cdot 8 \cdot 24,4 = 0.$$

Отже, відзначимо як позитивне явище збереження кількості персоналу на підприємстві за аналізований період.

Таблиця 1

Аналіз розрахунку податків на зарплату працівників КП «Благоустрій-Василівка» за лютий 2021 р., грн

Посада	Розмір заробітної плати	ПДФО	військовий збір	ЄСВ	Нарах. на з/п	Утримання	До виплати працівникові
Директор	18000	3240	270	3960	7470	3510	14490
Заступник директора	17000	3060	255	3740	7055	3315	13685
Ст. слюсар котельного обладнання	12000	2160	180	2640	4980	2340	9660
Спеціаліст по кадрам	16000	2880	240	3520	6640	3120	12880
Бухгалтер	15500	2790	232,5	3410	6432,5	3022,5	12477,5
Прибиральник	7000	2360	105	1540	4005	2465	4536
Всього	85500	16490	1282,5	18810	36582,5	17772,5	67648,5

Джерело: побудовано авторами за даними первинного обліку КП «Благоустрій-Василівка»

Таблиця 2

Аналіз погодинного фонду заробітної плати КП «Благоустрій-Василівка» за 2019–2021 рр.

Найменування показника	2019	2020	2021	Відхилення 2021/2019	
				Абсолютне	Відносне, %
Середньооблікова чисельність робітників-погодинників, (ЧРП)	44	45	45	1	102,3
Кількість відпрацьованих днів одним робітником-погодинником у середньому за рік (ДП)	258	256	254	-4	98,5
Середня тривалість робочої зміни робітника-погодинника (tзм п), годин	8	8	8	-	-
Фонд оплати праці робітників-погодинників (ФЗПп), тис. грн	256,5	125,6	222,8	-33,7	86,9
Заробітна плату одного робітника-погодинника, тис. грн.					
Середньорічна	58300	27900	49500	-8800	84,9
Середньоденна	226	109	194,9	-31,1	86,2
середньогодинна (ГЗПп)	28,3	13,6	24,4	-3,9	86,2

Джерело: побудовано авторами за даними первинного обліку КП «Благоустрій-Василівка»

– Дослідимо зміну кількості напрацювань у середньому за рік:

$$\text{ФЗП}_{\text{ДП}} = \text{ЧРП}^{\text{п}} \text{ зв} \times (\text{Д}^{\text{п}} \text{ зв} - \text{Д}^{\text{п}} \text{ баз}) \times \text{tзм.зв п} \times \text{ГЗП}_{\text{ЗВ}}^{\text{п}}, \quad (2)$$

$$\text{ФЗП}_{\text{тсм п}} = 45 \times (256 - 258) \times 8 \times 13,6 = -9792.$$

$$\text{ФЗП}_{\text{тсм п}} = 45 \times (254 - 256) \times 8 \times 24,4 = -1728.$$

Показник є від'ємним унаслідок зменшення кількості відпрацьованих днів у 2021 р. порівняно з даними 2020 р.

– Розрахуємо зміну середньої тривалості робочої зміни робітників-погодинників:

$$\text{ФЗП}_{\text{тсм п}} = \text{ЧРП}^{\text{п}} \text{ зв} \times \text{Д}^{\text{п}} \text{ зв} \times (\text{t} > \text{зм.зв п} - \text{тзм.баз п}) \times \text{ГЗП}_{\text{ЗВ}}^{\text{п}}, \quad (3)$$

$$\text{ФЗП}_{\text{тсм п}} = 45 \times 256 \times 8 \times (8 - 8) \times 13,6 = 0.$$

$$\text{ФЗП}_{\text{тсм п}} = 45 \times 254 \times 8 \times (8 - 8) \times 24,4 = 0.$$

– Розрахуємо зміну середньогодинної заробітної плати одного робітника-погодинника:

$$\text{ФЗП}_{\text{ЗАГ}}^{\text{п}} = \text{ЧРП}^{\text{п}} \text{ зв} \times \text{Д}^{\text{п}} \text{ зв} \times \text{tзм.зв п} \times (\text{ГЗП}_{\text{ЗВ}}^{\text{п}} - \text{ГЗП}_{\text{БАЗ}}^{\text{п}}). \quad (4)$$

$$\text{ФЗП}_{\text{тсм п}} = 45 \times 256 \times 8 \times (13,6 - 28,3) = -1354752.$$

$$\text{ФЗП}_{\text{тсм п}} = 45 \times 254 \times 8 \times (24,4 - 13,6) = 987552.$$

Розрахунок впливу чинників на величину фонду зарплати робітників-погодинників КП «Благоустрій-Василівка» наведено в табл. 3.

Отже, на підприємстві фактичний фонд зарплати робітників-погодинників збільшився на 986,9 тис. грн, тоді як фонд оплати праці зменшився на 1,7 тис. грн за рахунок зменшення кількості відпрацьованих днів.

Оплата праці керівників, фахівців і службовців за встановленими окладами проводиться з нарахуванням премії за виконання виробничих показників [5].

Зазначимо, що перевитрата фонду оплати праці не приводить до зростання собівартості продукції тоді, коли відсоток перевиконання плану з випуску продукції є вищим, ніж відсоток перевищення планового фонду заробітної плати. Оскільки заробітна плата на 1 грн. продукції знижується, порівняно з плановим рівнем [2, с. 26].

Розглянемо структуру та динаміку фонду оплати праці підприємства КП «Благоустрій-Василівка» за 2019–2021 рр. (табл. 4).

Аналіз середнього рівня оплати праці на підприємстві містить оцінку середньорічної, середньомісячної та середнього динної оплати праці різних категорій персоналу.

Таблиця 3

Розрахунок впливу чинників на величину фонду зарплати робітників-погодинників КП «Благоустрій-Василівка»

Фактори	Вплив фактора, тис. грн
1. Зміна середньооблікової чисельності робітників-погодинників	0
2. Зміна кількості відпрацьованих днів одним робітником-погодинником у середньому за рік	-1,7
3. Зміна середньої тривалості робочої зміни робітників-погодинників	0
4. Зміна середньогодинної заробітної плати одного робітника-погодинника	987,6
Разом Σ ФЗП	985,9

Джерело: побудовано авторами за даними первинного обліку КП «Благоустрій-Василівка»

Структура та динаміка фонду оплати праці підприємства КП «Благоустрій-Василівка» за 2019–2021 рр., тис. грн

Показники	2019		2020		2021		Абсолютне відхилення 2018/2016, тис. грн
	Сума, грн	%	Сума, грн	%	Сума, грн	%	
Фонд основної заробітної плати	256,5	60,9	125,6	47,3	222,8	56,6	-33,7
Фонд додаткової заробітної плати	123,4	29,3	95,5	36,1	124,7	31,6	1,3
Надбавки та доплати	15,7	3,7	16,1	6,1	16,2	4,1	0,5
Премії та винагороди, що носять системний характер	-	-	-	-	2,3	0,6	2,3
Оплата за невідпрацьований час	25,6	6,1	27,6	10,4	27,9	7,1	2,3
Фонд оплати праці	421,2	100	264,8	100	393,9	100	-27,3

Джерело: побудовано авторами за даними первинного обліку КП «Благоустрій-Василівка»

Розрахуємо витрати на річний фонд оплати праці КП «Благоустрій-Василівка» (табл. 5).

Розподіл штатних працівників за розмірами заробітної плати і структурою подано у табл. 6.

З табл. 6 видно, що найбільшу частку заробітної плати отримують 3 особи в розмірі до 10000 грн. Аналіз наведених даних показує, що як і у попередніх роках основна частка у фонді заробітної плати припадає на працівників, заробітна плата яких дорівнює або нижча прожиткового мінімуму. Причиною такої ситуації може бути те, що працівники на даному підприємстві працюють не на повну робочу ставку [6].

Коефіцієнт випередження розраховувався за формулою:

$$K_v = \frac{T_{зр_{пп}}}{T_{зр_{\bar{z}}}} \quad (5)$$

На наступному етапі аналізу витрат підприємства на оплату праці здійснюється оцінка співвідношення темпів зростання рівня оплати та продуктивності праці [7].

З метою аналізу залежності темпу зростання продуктивності праці від темпу зростання заробітної плати, було досліджено наступні показники (табл. 7).

За 2019–2021 роки на КП «Благоустрій-Василівка» чітко прослідковується тенденція зростання середньої заробітної плати та зростання продуктивності праці одного працівника. Коефіцієнти випередження за досліджуваний період є більшим за 1, тобто темп приросту продуктивності праці є більшим за темп приросту заробітної плати.

Висновки з проведеного дослідження. Для правильності розрахунку нарахувань і виплат заробітної плати на підприємстві важливу роль відіграє належна організація обліку та їх аналізу. Кожен з цих елементів виконує певну функцію та вирішує відповідні завдання. Облік праці та заробітної плати має бути організований таким чином, щоб сприяти підвищенню продуктивності праці, повному використанню робочого часу, зміцненню дисципліни праці, а також правильному обчисленню чисельності працівників для обліку заробітної плати з метою оподаткування.

Основний напрям удосконалення організації заробітної плати КП «Благоустрій-Василівка»

Таблиця 5

Розрахунок витрат на річний фонд оплати праці КП «Благоустрій-Василівка»

Посада	Обсяги роботи		Оплата за одиницю	Сума основної з/п грн	Додаткова з/п	Нараховано всього грн
	Кількість	Одиниці				
Директор	2000	год.	9,0	18000	1700	19700
Головний бухгалтер	2000	год.	7,8	15600	1200	16800
Ревізор	2000	год.	6,0	12000	1100	13100
Всього по управлінському персоналу				45600	4000	49600
Спеціалісти	4000	год.	5,8	23200	800	24000
Інші основні робітники	6000	год.	5,4	32400	750	33150
Всього по основним робітникам				55600	1550	57150

Джерело: побудовано авторами за даними первинного обліку КП «Благоустрій-Василівка»

Таблиця 6

Розподіл штатних працівників за розмірами заробітної плати та структурою ФЗП КП «Благоустрій-Василівка» за 2021 р.

Розмір заробітної плати	Фактично, осіб	
	Осіб	%
До 8000	5	11,1
Від 8000 до 10000	3	44,4
від 10000 до 12000	1	22,2
від 12000 до 14000	3	8,9
від 14000 до 16000	4	8,9
від 16000 до 18000	2	4,4
Разом	45	100

Джерело: побудовано авторами за даними первинного обліку КП «Благоустрій-Василівка»

Таблиця 7

Співвідношення темпів зростання продуктивності праці та середньої заробітної плати персоналу підприємства КП «Благоустрій-Василівка» за 2019–2021 рр.

Показники	Роки			Відхилення	
	2019	2020	2021	2020/2019	2021/2020
Середньорічний виробіток одного працівника, тис. грн/чол.	583	279	495	-304	216
Середня заробітна плата одного працівника, тис. грн	6,0	2,8	5,0	-3,2	2,2
Темп зростання продуктивності праці	-	0,5	1,8	-	1,3
Темп зростання середньої заробітної плати	-	0,5	1,8	-	1,3
Коефіцієнт випередження	-	1,0	1,0	-	-

Джерело: побудовано авторами за даними первинного обліку КП «Благоустрій-Василівка»

лівка» – пошук нових форм оплати праці. Це обумовлено нездатністю традиційних механізмів на достатньому рівні сприяти підвищенню ефективності господарської діяльності. Перевагою нетрадиційних систем є їх простота, яка полягає у зрозумілості механізму нарахування грошової винагороди кожного працівника, наслідком чого є зростання значущості стимулюючої функції заробітної плати.

За лютий 2021 року підприємство виплатить працівникам 67648,5 грн, податки утримані із заробітної плати працівників складуть 17772,5 грн. Нарахування на зарплату складу 36582,5 грн, утримання із зарплати – 17772,5 грн. Середньогодинна заробітна плата одного працівника у звітному періоді зменшилась на 13,8% проти базового періоду. Зменшенню заробітної плати сприяло зменшення продуктивності праці. Темп приросту фонду оплати праці становить за досліджуваний період 13,1%, на 1,5% знизилася кількість відпрацьованих днів.

З погляду захисту інтересів найманих робітників заслуговує на увагу перехід на гарантований годинний розмір мінімуму оплати праці. Навіть якщо в основу його встановлення буде покладений значно більший, ніж сьогодні діючий місячний розмір державного тарифу, це аж ніяк не буде означати аналогічного збільшення заробітної плати

працівника. Коли зайнятість упродовж повного робочого дня і робочого місяця не гарантована, працівники можуть виявитися менш захищеними перед діями роботодавців.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Кошик В. Автоматизація обліку праці та заробітної плати на сучасному етапі. *Економічний дискурс*. 2014. Вип. 2. С. 342–344.
2. Карпенко Т. І. Стан та перспектива обліку розрахунків з оплати праці. Шляхи вдосконалення проблем. *Технології та дизайн*. 2016. № 1 (18). URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/td_2016_1_17.
3. Мардус Н. Ю., Кригіна В. В. Особливості обліку, аудиту і аналізу оплати праці на підприємстві. Дослідження та оптимізація економічних процесів «Оптимум–2016»: тр. 12-ї Міжнар. наук.-практ. конф., 6–8 грудня 2016 р. Харків: НТУ «ХПІ», 2016. С. 169.
4. Ворона Н., Білова Н., Чернишова Н. Документальне оформлення нарахування заробітної плати. *Податки та бухгалтерський облік*. Спецвипуск. 2016. № 50. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/june/issue-50/article-18971.html>.
5. Гуль Т. Заповнюємо Табелю обліку робочого часу. *Бухгалтерська газета «Оплата праці»*. 2016. № 18/1. С. 32.
6. Демченко М. М. Облік та оподаткування виплат працівникам підприємства у контексті законодавчих змін. *Молодий вчений*. 2016. № 2 (29). С. 31–37.

7. Плахтій Т. Ф., Калашник В. В. Удосконалення моделі аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам. URL: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe.

REFERENCES:

1. Koshyk V. (2014) Avtomatyzatsiia obliku pratsi ta zarobitnoi platy na suchasnomu etapi [Automation of labor and salary accounting at the modern stage]. *Economic discourse*, vol. 2, pp. 342–344.

2. Karpenko T. I. (2016) Stan ta perspektyva obliku rozrakhunkiv z oplaty pratsi [The state and perspective of accounting for labor payments. Ways to improve problems]. *Technologies and design*, vol. 1 (18). Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/td_2016_1_17.

3. Mardus N. Yu., Kryhina V. V. (2016) Osoblyvosti obliku, audytu i analizu oplaty pratsi na pidpriemstvi [Peculiarities of accounting, auditing and analysis of wages at the enterprise]. Research and optimization of economic processes "Optimum-2016": tr. 12th Interna-

tional science and practice conference, December 6–8. Kharkiv: NTU "KhPI", p. 169.

4. Vorona N., Bilova N., Chernyshova N. (2016) Dokumentalne oformlennia narakhuvannia zarobitnoi platy [Documentary processing of wage calculation]. *Taxes and accounting. Special issue*, vol. 50. Available at: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/june/issue-50/article-18971.html>

5. Gul T. (2016) Zapovniuiemo Tabel obliku rob-ochoho chasu [We fill in the time sheet]. *Accounting newspaper "Oplata Pratsi"*, vol. 18/1, 32.

6. Demchenko M. M. (2016) Oblik ta opodatkuvannia vyplat pratsivnykam pidpriemstva u konteksti zakonodavchych zmin [Accounting and taxation of payments to employees of the enterprise in the context of legislative changes]. *Young Scientist*, vol. 2 (29), pp. 31–37.

7. Plakhtiy T. F., Kalashnyk V. V. Udoskonalennia modeli analitychnoho obliku rozrakhunkiv za vyplatamy pratsivnykam [Improvement of the model of analytical accounting of payments to employees]. Available at: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe.