

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

**Дніпровський національний університет залізничного транспорту  
імені академіка В. Лазаряна**

Кафедра Облік і оподаткування

«ДО ЗАХИСТУ»

Завідувач кафедри  
\_\_\_\_\_ /В. В. Бобиль/

«\_\_\_\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_\_\_ р.

**ДИПЛОМНА РОБОТА**

на здобуття освітнього ступеня «магістр»

Галузь знань **07 Управління та адміністрування**

Спеціальність **071 Облік і оподаткування**

Тема **Організація обліку і аналізу оплати праці на прикладі структурного підрозділу залізниці**

Theme **Organizing the accounting and analysis of wages on the example of the railway structural unit**

Керівник дипломної роботи

доц. \_\_\_\_\_ О. В. Пікуліна

Студентка групи БО1921

\_\_\_\_\_ І. В. Репешко

Student

Repeshko Inesa

Дніпро – 2020

Дніпропетровський національний університет залізничного транспорту  
імені академіка В. Лазаряна

Кафедра «Облік і оподаткування»

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

ОПП «Облік і оподаткування»

З а т в е р д ж у ю :  
Зав. кафедри

" \_\_\_\_ " \_\_\_\_\_ 20 \_\_\_\_ р.

### З А В Д А Н Н Я

до випускної кваліфікаційної роботи  
на здобуття освітнього ступеня «Магістр» студентки групи БО1921  
Репешко Інеси Віталіївни

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи «Організація обліку і аналізу оплати праці на прикладі структурного підрозділу залізниці» затверджена наказом по університету від "12" листопада 2019 р. № 848ст

2. Термін подання студентом закінченої роботи 9 грудня 2020 р.

3. Вихідні дані до дипломної магістерської роботи: Положення про виробничий підрозділ Вокзал станції Дніпро філії «Пасажирська компанія» АТ «Українська залізниця»; Баланс (форма № 1) за 2017 - 2019 рр.; Звіт про фінансові результати (форма № 2) за 2017 - 2019 рр.; Звіт про рух грошових коштів (форма № 3) за 2017 - 2019 рр.; Звіт про власний капітал (форма № 4) за 2017 - 2019 рр.; Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5) за 2017 - 2019 рр.; Пояснювальна записка до звіту виробничого підрозділу Вокзал станції Дніпро філії «Пасажирська компанія» АТ «Українська залізниця» за 2017 - 2019 рр.; Звіт з праці (форма № 1-ПВ) за 2017 - 2019 рр.; Звіт про використання робочого часу (форма № 3-ПВ) за 2017 - 2019 рр.; Облікова політика ПАТ «УЗ»; План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій ПАТ «УЗ».

4. Зміст випускної кваліфікаційної роботи (перелік підлеглих розробці питань) Вступ

1. Теоретико-методологічні основи обліку оплати праці на прикладі структурного підрозділу залізниці

2. Організація і методика обліку оплати праці у виробничому підрозділі залізниці

3. Шляхи підвищення ефективності праці та її оплати у структурному підрозділі залізниці

Висновки

Перелік посилань

Додатки

5. Перелік демонстраційного матеріалу 1. Структурно-логічна схема випускної роботи;  
2. Структура заробітної плати; 3. Діюча нормативно-правова база з питань оплати праці;  
4. Основні техніко-економічні показники виробничого підрозділу «Вокзал станції Дніпро»  
філії «Пасажирська компанія» АТ «Українська залізниця»; 5. Облік оплати праці в системі  
рахунків бухгалтерського обліку; 6. Кореспонденція рахунків з обліку заробітної плати;  
7. Динаміка змін загальних показників з праці та її оплати виробничого підрозділу «Вокзал  
станції Дніпро» філії «Пасажирська компанія» АТ «Українська залізниця» за 2017 – 2019  
роки; 8. Структура фонду оплати праці виробничого підрозділу «Вокзал станції Дніпро»  
філії «Пасажирська компанія» АТ «Українська залізниця» за 2017 – 2019 роки; 9. Загальний  
план аудиту розрахунків з оплати праці та типові порушення та їх вплив на фінансову  
звітність; 10. Фактори, що впливають на продуктивність праці на залізничному підприємстві;  
11. Підходи до грейдингу; 12. Переваги та недоліки системи грейдування; 13. Пропонована

система грейдової оцінки на прикладі працівників відділу бухгалтерського обліку та звітності (фінансового відділу) на виробничому підрозділі залізниці

## 6. Розділи кваліфікаційної роботи

### КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

Найменування етапів дипломної магістерської роботи	Термін виконання	Обсяг роботи, %
Вступ		
1 Теоретико-методологічні основи обліку оплати праці на прикладі структурного підрозділу залізниці		
1.1 Оплата праці як облікова категорія		
1.2 Нормативно-правове забезпечення обліку оплати праці		
1.3 Огляд літературних джерел з обліку і контролю праці та її оплати		
1.4 Техніко-економічна характеристика структурного підрозділу залізниці		
Висновки до розділу 1	18.10.2020	(30 %)
2 Організація і методика обліку оплати праці у виробничому підрозділі залізниці		
2.1 Організація бухгалтерського обліку у виробничому підрозділі залізниці		
2.2 Первинний облік і оцінка використання праці на виробничому підрозділі залізниці		
2.3 Облік оплати праці в системі рахунків бухгалтерського обліку		
2.4 Податковий облік розрахунків з оплати праці		
2.5 Порядок складання внутрішньої та статистичної звітності щодо оплати праці на виробничому підрозділі залізниці		
2.6 Використання автоматизованих сервісів для бухгалтерського обліку в АТ «Українська залізниця»		
Висновки до розділу 2	15.11.2020	(60 %)
3 Шляхи підвищення ефективності праці та її оплати у структурному підрозділі залізниці		
3.1 Аналіз складових фонду оплати праці у виробничому підрозділі «Вокзал станції Дніпро»		
3.2 Аналіз використання трудових ресурсів у виробничому підрозділі «Вокзал станції Дніпро»		
3.3 Контроль дотримання трудового законодавства у виробничому підрозділі «Вокзал станції Дніпро»		
3.4 Шляхи підвищення ефективності праці та вдосконалення організації обліку й контролю оплати праці у структурному підрозділі залізниці «Вокзал станції Дніпро»		
Висновки до розділу 3		
Висновки		
Перелік посилань		
Додатки	06.12.2020	(100 %)

7. Дата видачі завдання 13.11.2019 р

Студент

Керівник роботи

## АНОТАЦІЯ

Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, переліку посилань та додатків. Обсяг основного тексту – 153 сторінки, у тому числі 18 таблиць, 6 рисунків, 2 формули, крім того, вступ на 3 сторінках, висновки на 6 сторінках, перелік посилань з 76 джерел, 16 додатків.

У першому розділі кваліфікаційної роботи розглянуто теоретичні засади обліку розрахунків за виплатами працівникам, зокрема, сутність оплати праці як облікової категорії, нормативно-правове забезпечення даного питання. Також надано техніко-економічну характеристику виробничого підрозділу «Вокзал станції Дніпро» філії «Пасажирська компанія» АТ «Українська залізниця».

У другому розділі роботи розглянуто організацію бухгалтерського обліку у виробничому підрозділі «Вокзал станції Дніпро», впорядковано правила документообігу та відображення розрахунків за виплатами працівникам в системі рахунків бухгалтерського обліку, а також досліджено особливості використання автоматизованої системи «ФОБОС» для обліку оплати праці у даному виробничому підрозділі.

У третьому розділі роботи проаналізовано складові фонду оплати праці на виробничому підрозділі «Вокзал станції Дніпро», виконано аналіз ефективності використання трудових ресурсів, розглянуто особливості здійснення контролю дотримання трудового законодавства та запропоновано шляхи удосконалення організації обліку і контролю у даному виробничому підрозділі.

На основі отриманих результатів дослідження зроблено ґрунтовні висновки.

**Ключові слова:** залізничний вокзал, оплата праці, заробітна плата, трудові ресурси, розрахунки за виплатами працівникам, фонд оплати праці, організація обліку праці, мотивація.

## ABSTRACT

The work consists of an introduction, three sections, conclusions, references and additions. The volume of the main text is 153 pages, including 18 tables, 6 figures, 2 formulas, in addition, an introduction on 3 pages, conclusions on 6 pages, a list of references from 76 sources, 16 appendices.

The first section of the qualification work deals with the theoretical basis of accounting for wage payments, the essence of wages as an accounting category, the legal framework on this issue. The technical and economic characteristics of the subdivision «Dnipro Station» of the branch «Passenger Company» of JSC «Ukrainian Railway» were also provided.

The second section examines the organization of accounting at the subdivision «Dnepr Station», considers the features of primary accounting, the rules of document flow for wages accounting and the display of wage payments in the accounting system. There were studied the specifics of using the automated «FOBOS» system for accounting of wages at railway enterprises.

The third section evaluates the effectiveness of wage fund management and analysis of the components of the wage payments at the subdivision «Dnipro Station», as well as reviewed the peculiarities of control over compliance with labor legislation and proposed ways to improve the organization of accounting and control wage payments at this railway enterprise. Based on the results of the study, sound conclusions were made.

**Key words:** railway station, wages, salaries, labor resources, wage payments, wage fund, organization of wages accounting, motivation.

## ЗМІСТ

ВСТУП .....	7
1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ОПЛАТИ ПРАЦІ НА ПРИКЛАДІ СТРУКТУРНОГО ПІДРОЗДІЛУ ЗАЛІЗНИЦІ .....	10
1.1 Оплата праці як облікова категорія.....	10
1.2 Нормативно-правове забезпечення обліку оплати праці .....	14
1.3 Огляд літературних джерел з обліку і контролю праці та її оплати .....	20
1.4 Техніко-економічна характеристика структурного підрозділу залізниці .....	29
Висновки до розділу 1 .....	38
2 ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОПЛАТИ ПРАЦІ У ВИРОБНИЧОМУ ПІДРОЗДІЛІ ЗАЛІЗНИЦІ .....	41
2.1 Організація бухгалтерського обліку у виробничому підрозділі залізниці.....	41
2.2 Первинний облік і оцінка використання праці на виробничому підрозділі залізниці .....	44
2.3 Облік оплати праці в системі рахунків бухгалтерського обліку.....	51
2.4 Податковий облік розрахунків з оплати праці .....	66
2.5 Порядок складання внутрішньої та статистичної звітності щодо оплати праці на виробничому підрозділі залізниці .....	71
2.6 Використання автоматизованих сервісів для бухгалтерського обліку в АТ «Українська залізниця» .....	83
Висновки до розділу 2 .....	91
3 ШЛЯХИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ПРАЦІ ТА ЇЇ ОПЛАТИ У СТРУКТУРНОМУ ПІДРОЗДІЛІ ЗАЛІЗНИЦІ .....	93
3.1 Аналіз складових фонду оплати праці у виробничому підрозділі «Вокзал станції Дніпро».....	93
3.2 Аналіз використання трудових ресурсів у виробничому підрозділі «Вокзал станції Дніпро».....	100
3.3 Контроль дотримання трудового законодавства у виробничому підрозділі «Вокзал станції Дніпро» .....	104

3.4 Шляхи підвищення ефективності праці та вдосконалення організації обліку й контролю оплати праці у структурному підрозділі залізниці «Вокзал станції Дніпро».....	115
Висновки до розділу 3 .....	135
ВИСНОВКИ .....	138
ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ.....	144
ДОДАТКИ .....	154
Додаток А Структурно-логічна схема випускної роботи. ....	154
Додаток Б Структура заробітної плати.....	155
Додаток В Діюча нормативно-правова база з питань оплати праці .....	156
Додаток Г Основні техніко-економічні показники виробничого підрозділу «Вокзал станції Дніпро» філії «Пасажирська компанія» АТ «Українська залізниця».....	157
Додаток Д Облік оплати праці в системі рахунків бухгалтерського обліку.....	158
Додаток Е Кореспонденція рахунків з обліку заробітної плати (частина 1) .....	159
Додаток Ж Кореспонденція рахунків з обліку заробітної плати (частина 2) .....	160
Додаток И Динаміка змін загальних показників з праці та її оплати виробничого підрозділу «Вокзал станції Дніпро» філії «Пасажирська компанія» АТ «Українська залізниця» за 2017 – 2019 роки.....	161
Додаток К Структура фонду оплати праці виробничого підрозділу «Вокзал станції Дніпро» філії «Пасажирська компанія» АТ «Українська залізниця» за 2017 – 2019 роки.....	162
Додаток Л Загальний план аудиту розрахунків з оплати праці та типові порушення та їх вплив на фінансову звітність .....	163
Додаток М Фактори, що впливають на продуктивність праці на залізничному підприємстві .....	164
Додаток Н Підходи до грейдингу.....	165
Додаток П Переваги та недоліки системи грейдування.....	166
Додаток Р Пропонована система грейдової оцінки на прикладі працівників відділу бухгалтерського обліку та звітності (фінансового відділу) на виробничому підрозділі залізниці .....	167
Додаток С Баланси (форма № 1) на 31.12.2017, 2018, 2019 рр. ....	168
Додаток Т Звіти про фінансові результати (форма № 2) за 2017-2019 рр. ....	174

## ВСТУП

В умовах ринкової економіки розвиток заробітної плати полягає в подальшій її диференціації та індивідуалізації на основі повного врахування як індивідуальних результатів праці, так і особистих ділових якостей, включаючи кваліфікацію, відповідальність, творчу ініціативу, якість роботи.

Заробітна плата як елемент ринку праці є ціною робочої сили, а також статтею витрат на виробництво, що включається до собівартості продукції, робіт (послуг) на окремому підприємстві. Вона є найбільш дієвим інструментом активізації людського фактору і використання трудового потенціалу.

**Актуальність обраної теми** полягає в тому, що одне з вагомих місць в бухгалтерському обліку на підприємствах залізничного транспорту займає облік оплати праці. Оплата праці у складі експлуатаційних витрат складає близько 50% і здійснює вагомий вплив на формування фінансових результатів діяльності підприємства.

**Метою** дослідження є розкриття сутності поняття заробітної плати, дослідження організації системи обліку та контролю праці та її оплати на підприємстві залізничного транспорту та виявлення резервів підвищення ефективності її використання в сучасних умовах формування ринкової економіки.

**Завданнями** дослідження є:

- дослідити нормативно-правові документи, що регулюють облік праці та її оплати;
- здійснити огляд літературних джерел з обліку, аналізу і контролю праці та її оплати;
- обґрунтувати необхідність проведення досліджень з обраної теми;
- надати техніко-економічну характеристику діяльності підприємства у сучасних ринкових умовах;
- провести аналіз фінансового стану виробничого підрозділу «Вокзал станції Дніпро» у 2017-2019 рр.;
- проаналізувати результати діяльності моторвагонного депо;



- розглянути організацію первинного обліку і оцінки використання праці на виробничому підрозділі залізниці;
- дати характеристику системи аналітичного і синтетичного обліку оплати праці;
- розглянути особливості податкового обліку розрахунків з оплати праці;
- розглянути методи контролю праці та її оплати;
- проаналізувати показники ефективності використання праці;
- провести аналіз стану та використання фонду оплати праці на моторвагонного депо;
- здійснити пошук джерел підвищення ефективності використання праці та її оплати.

**Об’єктом** дослідження є сукупність господарських операцій, пов’язаних із формуванням та використанням розрахунків з оплати праці у виробничому підрозділі «Вокзал станції Дніпро» філії «Пасажирська компанія» АТ «Українська залізниця» за 2017–2019 роки.

**Предметом** дослідження є теоретичні, методологічні та практичні питання обліку, оподаткування та аналізу розрахунків з оплати праці, які виникають в процесі господарської діяльності аналізованого підприємства.

**Методи дослідження**, що були застосовані при вивченні й узагальненні наукових розробок з обліку та аналізу розрахунків з оплати праці: збір фактів (спостереження, реєстрація, вимірювання), опис і аналіз фактів. Також використані методи: порівняння, аналізу і синтезу – для виявлення спільних та відмінних рис у наукових підходах до організації бухгалтерського обліку; індукцію, дедукцію, узагальнення – при формуванні висновків. Методи порівняння, групування, графічний, табличний, середніх величин застосовані при оцінці рівня, тенденцій формування і розвитку, організації та методології обліку і аналізу розрахунків з оплати праці на виробничому підрозділі залізниці.

При написанні роботи були використані наукові праці, статті, підручники та нормативні документи, які регламентують облік, аналіз та контроль оплати праці, а також форми звітності – Баланс (форма №1), Звіт про фінансові результати

(форма №2), Пояснювальні записки до річних фінансових звітів, Звіт про доходи і витрати підприємств основної діяльності залізничного транспорту України (форма №10 зал), статистична звітність.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в уточненні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення облікової системи розрахунків з оплати праці на виробничому підрозділі «Вокзал станції Дніпро» філії «Пасажирська компанія» АТ «Українська залізниця».

**Практичне значення одержаних результатів.** Надання практичних рекомендацій щодо удосконалення системи розрахунків з оплати праці на виробничому підрозділі «Вокзал станції Дніпро» філії «Пасажирська компанія» АТ «Українська залізниця».

**Апробація.** Пікуліна О. В., Репешко І. В. Мотивація як засіб формування сучасно налагодженої системи оплати праці на підприємствах залізничного транспорту України // Аудиторська фірма «Аналітик», щомісячний інформаційно-аналітичний журнал «Економіка. Фінанси. Право.». - К., ТОВ «Міжнародний бізнес центр» 27.11.2020 р. – № 11/1'2020 – с. 34-37. Режим доступу: <http://www.efp.in.ua/uk/journal-item/282>

# **1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ОПЛАТИ ПРАЦІ НА ПРИКЛАДІ СТРУКТУРНОГО ПІДРОЗДІЛУ ЗАЛІЗНИЦІ**

## **1.1 Оплата праці як облікова категорія**

Праця - це процес цілеспрямованої діяльності людини і вона є важливим елементом виробничого процесу. Тому чітка організація обліку праці та її оплати має важливе значення.

Заробітна плата - це одна з найскладніших економічних категорій і одне з найважливіших соціально-економічних явищ. Оскільки, з одного боку, вона є основним (і часто єдиним) джерелом доходів найманих працівників, основою матеріального добробуту членів їхніх сімей, а, з іншого боку, є суттєвою частиною витрат виробництва й ефективним засобом мотивації працівників до досягнення цілей підприємства для роботодавців. Питання організації заробітної плати і формування її рівня разом з питаннями забезпечення зайнятості складають основу соціально-трудових відносин у суспільстві, бо включають загальні інтереси всіх учасників трудового процесу.

Оплата праці визначається як грошовий вираз вартості і ціни робочої сили, який виступає у формі будь-якого заробітку, виплаченого власником підприємства працівникові за виконану роботу.

Як соціально-економічна категорія заробітна плата служить основним засобом задоволення особистих потреб працюючих, економічним важелем, що стимулює розвиток суспільного виробництва, ріст продуктивності праці, скорочення витрат на виробництво, засобом перерозподілу кадрів по галузях народного господарства.

Основними видами заробітної плати є номінальна і реальна заробітна плата. Номінальна означає суму грошей, яку отримують працівники за свою працю. Реальна засвідчує кількість товарів і послуг, які працівник може придбати за зароблену суму грошей [2].

Заробітна плата виконує низку функцій, що наведені на рис. 1.1.

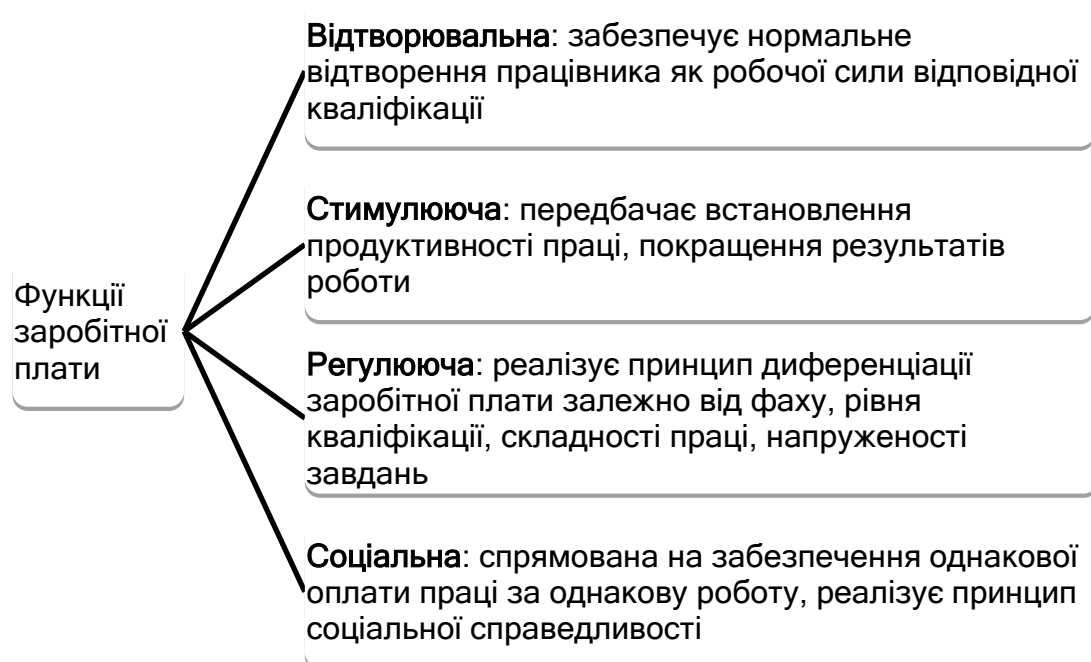


Рисунок 1.1 – Функції заробітної плати [сформовано автором на основі [2]]

Заробітна плата - це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу.

Для оцінки розміру заробітної плати найманих працівників застосовується показник фонду оплати праці, який формується із нарахунків найманим працівникам у грошовому вираженні за відпрацьований та невідпрацьований час або за виконану роботу. Фонд оплати праці складається з фондів основної й додаткової заробітної плати та інших заохочувальних і компенсаційних виплат.

Структура заробітної плати наведена на рис. 1.2.

Основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки). Вона встановлюється для працівників, які працюють: 1) за погодинною формою оплати праці – у вигляді тарифних ставок (окладів), 2) за відрядною формою оплати праці – у формі відрядних розцінок.

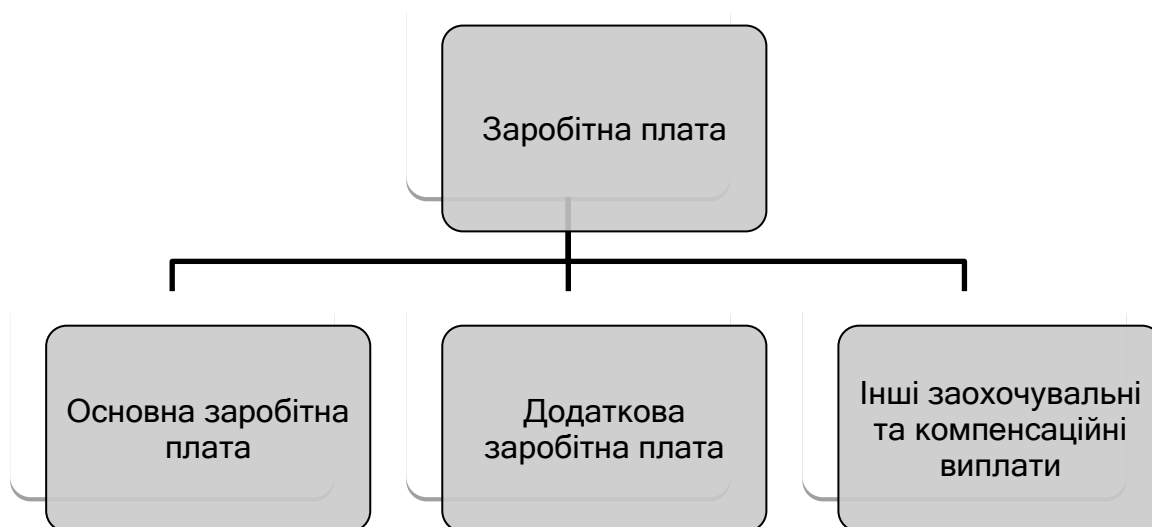


Рисунок 1.2 – Структура заробітної плати [сформовано автором на основі [68]]

Додаткова заробітна плата – це винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством, а також премії за виконання виробничих завдань і функцій.

Інші заохочувальні та компенсаційні виплати – це виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми [68].

Державне регулювання оплати праці та соціального захисту працівників визначається чинним законодавством України, зокрема, Кодексом законів про працю України (КЗпП України) [21], Законом України «Про оплату праці» [61], Господарським кодексом України [6] та іншими нормативно правовими актами. Так, у ст. 95 КЗпП України визначені поняття мінімальної заробітної плати та її індексації.

Мінімальна заробітна плата - це встановлений на законодавчому рівні розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю. Нижче цього рівня не може провадитись оплата за виконану працівником годинну або місячну норму праці.

Мінімальна заробітна плата є державною соціальною гарантією, обов'язковою на всій території України для підприємств, установ, організацій усіх форм власності і господарювання та фізичних осіб [21].

Розмір мінімальної заробітної плати встановлюється і переглядається відповідно до Закону України «Про оплату праці» [61] та не може бути нижчим від розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб.

Закон України «Про оплату праці» передбачає, крім державного, договірне регулювання оплати праці через механізм укладення тарифних угод - генеральної, галузевої, регіональної та виробничої.

Тарифна угода - це договір між представниками сторін з питань оплати праці та соціальних гарантій працівників. Предметом галузевої угоди є єдині для підприємств галузі тарифна сітка для робітників і шкала співвідношень мінімальних посадових окладів. Форми і системи оплати праці, норми праці, розцінки, тарифні сітки, схеми посадових окладів, розміри надбавок, доплат, премій і винагород встановлюються підприємством у колективному договорі. При цьому мають бути дотримані всі норми і гарантії, передбачені чинним законодавством, генеральною і галузевими (регіональними) угодами. Заробітна плата підлягає індексації у встановленому законодавством порядку [61], [2].

Фонд оплати праці – загальна сума грошових виплат та вартість матеріальних благ, що підприємство надає працівникам за виконану роботу за трудовим договором (контрактом) та законодавством.

До складу фонду оплати праці належать різні типи витрат підприємства, пов'язані з виплатами на користь працівників. Зокрема, зарплата з преміями, надбавками та усіма доплатами до неї виплачується не лише за відпрацьований час, але й за невідпрацьований, якщо це передбачено законодавством чи трудовим договором (контрактом). З цього ж фонду оплачуються щорічні відпустки,

вимушені простої, брак, який виник без провини працівника, сплачуються компенсації за невикористані відпустки та виплати працівникам, що звільняються та ін.

При визначенні розміру фонду оплати праці на підприємстві враховується середня чисельність працівників, що планується, та прогнозований середній рівень оплати праці (включаючи всі статті видатків фонду оплати праці).

Особливості формування фонду оплати праці на конкретному підприємстві визначаються обраним типом організації оплати праці, організаційною структурою підприємства та ін. [73].

## **1.2 Нормативно-правове забезпечення обліку оплати праці**

В умовах ринкового господарювання, відповідно до змін в економічному і соціальному розвитку країни істотно змінюється і політика в області оплати праці, соціальної підтримки і захисту працівників. Багато функцій держави щодо реалізації цієї політики передані безпосередньо підприємствам, які самостійно встановлюють форми, системи і розміри оплати праці, матеріального стимулювання його результатів.

Нормативне регулювання діяльності підприємств і організацій покликане забезпечити правильне й однакове ведення бухгалтерського обліку.

Система державного регулювання заробітної плати включає:

- встановлення мінімального розміру оплати праці;
- підвищення рівня реального змісту заробітної плати;
- забезпечення отримання працівником заробітної плати у разі припинення діяльності роботодавця і його неплатоспроможності;
- державний нагляд і контроль за повною і своєчасною виплатою заробітної плати;
- обмеження оплати праці в натуральній формі;
- регулювання оподаткування заробітної плати й інших видів трудових доходів;

– забезпечення дотримання законодавства у сфері оплати праці.

Разом із цим органи державної влади безпосередньо регулюють умови оплати праці працівників на основі законів й інших нормативних правових актів.

Таким чином, держава здійснює заходи з регулювання заробітної плати на двох рівнях:

- 1) визначає державні гарантії, що забезпечують взаємодію всіх роботодавців і працівників в цілях вироблення і узгодження умов оплати праці;
- 2) безпосередньо реалізує державні гарантії, встановлені працівникам.

В ст. 8 Закону України «Про оплату праці» встановлено, що держава здійснює правове регулювання оплати праці працівників підприємств усіх форм власності шляхом встановлення розміру мінімальної заробітної плати й інших державних норм і гарантій [61].

Але державне регулювання оплати праці не повинно обмежуватись лише переліченими питаннями, а має охоплювати:

- а) здійснення державної політики з оплати праці у вітчизняній економіці загалом та основних її галузях;
- б) науково-методичне забезпечення оплати та нормування праці на всіх рівнях управління;
- в) вдосконалення механізму індексації заробітної плати у зв'язку із зростанням цін;
- г) вдосконалення порядку компенсації за несвоєчасну виплату заробітної плати;
- д) забезпечення законодавчого та методичного супроводу реалізації концептуальних засад реформування оплати праці;
- е) державний контроль за станом оплати праці та ін.

У статтях 43 - 46 Конституції України сказано, що кожен має право на працю, відпочинок, соціальних захист, безпечні і здорові умови праці і заробітну плату, причому не нижче від установленого мінімуму. Визначено, що кожен громадянин має право на своєчасне отримання винагороди за свою працю, і це



його право захищається законодавством. Держава при цьому повинна створювати умови, необхідні громадянинові для повної реалізації своїх прав [23].

Кодекс законів про працю України визначає правові засади і гарантії здійснення громадянами України права розпоряджатися своїми здібностями до продуктивної і творчої праці. Регулює трудові відносини всіх працівників, сприяючи зростанню продуктивності праці, поліпшенню якості роботи, підвищенню ефективності суспільного виробництва і піднесенню на цій основі матеріального і культурного рівня життя трудящих, зміцненню трудової дисципліни і поступовому перетворенню праці на благо суспільства в першу життєву потребу кожної працездатної людини [21].

Базовим законодавчим актом щодо оплати праці є Закон України «Про оплату праці». Цей документ визначає економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників, які перебувають у трудових відносинах, на підставі трудового договору з підприємствами, установами, організаціями усіх форм власності та господарювання, а також з окремими громадянами та сфери державного і договірної регулювання оплати праці і спрямований на забезпечення відтворювальної та стимулюючої функції заробітної плати [61].

Закон України «Про відпустки» встановлює державні гарантії права на відпустки, визначає умови, тривалість і порядок надання їх працівникам для відновлення працездатності, зміцнення здоров'я, а також для виховання дітей, задоволення власних життєво важливих потреб та інтересів, всебічного розвитку особи. Право на відпустки мають громадяни України, які перебувають у трудових відносинах з підприємствами, установами, організаціями незалежно від форм власності, виду діяльності та галузевої належності, а також працюють за трудовим договором у фізичної особи [51].

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і не грошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності підприємствами незалежно від форм власності визначені П(С)БО 26 «Виплати працівникам» від 28.10 2003 р. [43]. Норми Положення (стандарту) 26 застосовуються роботодавцями-підприємствами,

організаціями, іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ). Таким чином, основним завданням П(С)БО 26 є забезпечення чіткої та повної інформації про всі виплати працівникам.

Згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці включаються до складу елемента «Витрати на оплату праці» [42].

Питання оплати праці регулюються досить широким колом нормативних документів, основні з яких наведені у табл. 1.1.

Таблиця 1.1 – Діюча нормативно-правова база з питань оплати праці [сформовано автором на основі [6, 23, 40, 41, 42, 43, 58, 61, 71]]

Нормативний документ	Зміст та використання в обліково-аналітичному процесі
1	2
Конституція України від 28.06.1996 р. (із змінами та доповненнями) [23]	Регулює основні права та обов'язки громадян України, визначає право громадянина на працю та її оплату
Господарський Кодекс України №436-IV від 16.01.2003 р. (із змінами та доповненнями) [6]	Розмежовує види підприємств в залежності від засновників та інших факторів, визначає форми організації бухгалтерського обліку в залежності від типу підприємства
Цивільний Кодекс України №435-IV від 16.01.2003 р. (із змінами та доповненнями) [71]	Визначає основні аспекти юридичних стосунків підприємств, регулює правові взаємовідносини між підприємствами та працівниками
Податковий кодекс України №2755-VI від 02.12.2010 р. (із змінами та доповненнями) [41]	Визначає порядок оподаткування всіх видів доходів фізичних осіб, розмір податкової соціальної пільги, розрахунок податку з доходів працівників, складання звітності по податку з доходів працівників
Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 №108/95-ВР (із змінами та доповненнями) [61]	Визначає сутність та принципи оплати праці в Україні, регулює економічні, правові, організаційні основи оплати праці працівників, які знаходяться в трудових відносинах
Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» №996-XIV від 16.07.1999 р. (із змінами та доповненнями) [40]	Визначає порядок організації бухгалтерського обліку на підприємствах різних галузей в Україні, регулює організацію бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні

Продовження табл.1.1.

1	2
Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. №2464-VI (із змінами та доповненнями) [58]	Визначає платників, порядок стягнення та використання єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування, застосовується для правильного розрахунку розміру єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування
П(С)БО 16 «Витрати», затверджений Наказом Мінфіну України від 31.12.1999 р. №20 (із змінами та доповненнями) [42]	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства на оплату праці та її розкриття в фінансовій звітності.
П(С)БО 26 «Виплати працівниками», затверджений Наказом Мінфіну України від 28.10.2003 р. №601 (із змінами та доповненнями) [43]	Визначає методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати працівникам, регулює порядок виплат в грошовій та негрошовій формах працівникам за виконану роботу

Особливо важливим у сучасних умовах господарювання є Закон України «Про охорону праці» [62]. Цей Закон визначає основні положення щодо реалізації конституційного права працівників на охорону їх життя і здоров’я у процесі трудової діяльності, на належні, безпечні і здорові умови праці, регулює за участю відповідних органів державної влади відносини між роботодавцем і працівником з питань безпеки, гігієни праці та виробничого середовища і встановлює єдиний порядок організації охорони праці в Україні.

Позитивним явищем щодо регулювання доходів та оплати праці в Україні можна вважати законодавче регулювання інфляції. Рівень інфляції в країні постійно коливається, а саме в більшості випадків зростає, тому доходи громадян частково знецінюються. Примусова індексація доходів працівників почалася із затвердженням постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку проведення індексації грошових доходів населення» №1078 від 17.07.2003 р. [47]. Ця постанова стала позитивним фактором, який вплинув на незначне, але, все ж таки на збільшення доходів громадян

Розміри мінімальної заробітної плати встановлюються законом про Державний бюджет. У Законі України «Про Державний бюджет на 2020 рік» [55]

встановлена з 01.09.2020р. мінімальна оплата праці у місячному розмірі 5000 гривень. Дані про динаміку заробітної плати у 2017-2020 роках наведені у табл. 1.2.

Таблиця 1.2 – Розмір мінімальної заробітної плати в Україні у 2017-2020 роках [сформовано автором на основі [31]]

Термін дії	Розмір мінімальної заробітної плати					
	Місячний			Погодинний		
	Ставка, грн	Відхилення відносно до 2017 року		Ставка, грн/год	Відхилення відносно до 2017 року	
		Абсолютне, (+,-)	Відносне, %		Абсолютне, (+,-)	Відносне, %
01.01.2017-31.12.2017	3200,00	0,00	0,00	19,34	0,00	0,00
01.01.2018-31.12.2018	3723,00	523,00	16,34	22,41	3,07	15,87
01.01.2019-31.12.2019	4173,00	973,00	30,41	25,13	5,79	29,94
01.01.2020 - 31.08.2020	4723,00	1523,00	47,59	28,13	8,79	45,45
01.09.2020 - 31.12.2020	5000,00	1800,00	56,25	29,20	9,86	50,98

Локальне і індивідуально-договірне регулювання оплати праці працівників підприємств здійснюється на основі системи угод, що укладаються на державному (генеральна угода), галузевому (галузева угода), регіональному (регіональна угода) та виробничому (колективний договір) рівнях відповідно до Закону України «Про колективні договори і угоди» [60].

Під колективним договором розуміють усяку письмову угоду щодо умов праці та найму, яка укладається, з одного боку, між роботодавцем, а з іншого – однією чи кількома організаціями працівників, належним чином обраних і уповноважених згідно із законодавством країни.

Вказаною нормативною базою, яка регулює розрахунки та їх відображення у обліку та звітності має бути забезпечено кожне робоче місце бухгалтера, відповідального за певну ділянку обліку розрахунків. Нормативна база на робочому місці може бути представлена як у документальному, так і в електронному вигляді. Наявність такої бази у документальному вигляді є обов'язковою, так як полегшує роботу працівників бухгалтерії по розрахункам з оплати праці.

Відповідно до глави VII Кодексу законів про працю України основою організації оплати праці є тарифна система оплати праці, яка включає тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів, а також тарифно-кваліфікаційні характеристики (довідники), що розробляються Міністерством праці України [21].

Оплата праці здійснюється за погодинною, відрядною, іншими системами оплати праці та за результатами індивідуальних і колективних робіт. Власник, уповноважений ним орган або фізична особа не мають права в односторонньому порядку приймати рішення з питань оплати праці, що погіршують умови, встановлені законодавством, угодами, колективними договорами.

Контроль за додержанням законодавства про оплату праці на підприємстві здійснюється: Міністерством праці України та його органами; фінансовими органами; органами Державної податкової інспекції; професійними спілками та іншими органами, що представляють інтереси найманих працівників.

Нормативне регулювання оплати праці повинно дотримуватися принципів соціальної справедливості, захищеності, рівності і спрямовувати свою діяльність на розвиток і функціонування ринкових відносин. Гідний і достатній рівень оплати праці, зростання купівельної спроможності населення, забезпечення економічних, соціальних пільг і гарантій, без сумніву, створять сприятливі передумови для подолання кризових явищ, що домінують у нашій державі.

### **1.3 Огляд літературних джерел з обліку і контролю праці та її оплати**

На всіх етапах розвитку економіки оплата праці була одним з головних інструментів матеріального стимулювання працівників та елементом мотиваційного механізму трудової активності. Від раціональної організації системи оплати праці залежить економічна ефективність підприємства як окремої трудової організації, так і якість трудового життя зайнятого населення. Характер стимулювання праці через систему її оплати визначає також і соціально-психологічний клімат трудового колективу. Тому цілком закономірним є вирішення низки питань щодо удосконалення механізму планування та

використання фонду оплати праці з погляду кожної із сторін соціально-трудових відносин – держави, роботодавця і найманого працівника.

В умовах ринкової економіки оплата праці займає особливе місце в системі соціально-трудових відносин. Підприємствам надана велика свобода у використанні трудових ресурсів і визначенні форм і розмірів оплати праці співробітників. При цьому співробітники досить вільно можуть вибирати те підприємство, на якому для них будуть привабливими умови, серед яких оплата праці, яка в першу чергу буде впливати на прийняття рішення про працевлаштування.

Фонд заробітної плати підприємства є істотним елементом розподільних відносин, важливим джерелом фінансових ресурсів, які життєдіяльність і соціальні потреби працівників підприємства.

Ефективність функціонування та соціальний розвиток підприємства забезпечується передусім формуванням належних індивідуальних і колективних матеріальних стимулів, провідною формою реалізації яких є науково обґрунтована система організації оплати праці різних категорій персоналу.

Організація оплати праці являє собою систему організаційно-правових засобів, спрямованих на встановлення змісту і порядку введення системи оплати праці, тарифної системи, нормування праці, відрядних розцінок, преміювання, інших заохочувальних, компенсаційних і гарантійних виплат, встановлення норм оплати праці при відхиленні від тарифних умов, форм і строків виплати заробітної плати, порядку обчислення середнього заробітку, індексації зарплати у зв'язку зі зміною індексу споживчих цін, компенсації зарплати у зв'язку з порушенням термінів її виплати. Організація оплати праці ґрунтується на наукових принципах, які враховують політику держави в забезпеченні мінімального рівня заробітної плати, рівень розвитку національної економіки та домінуючі форми власності й господарювання [3].

Ринкова економіка ставить жорсткі вимоги до організації оплати праці. З одного боку, підприємства повністю незалежні в організації праці та заробітної плати, визначенні розміру фонду заробітної плати, встановленні тарифних ставок

і посадових окладів, преміюванні працівників. З іншого боку, підприємствам потрібно вишукувати резерви зниження затрат на заробітну плату і забезпечення якості продукції, для забезпечення конкурентоспроможності на ринку. І це все відбувається під наглядом державних органів, які встановлюють мінімальні розміри та тарифні ставки.

Слід зазначити, що Закон «Про оплату праці» трактує її сутність як винагороду, обчислену, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу [61].

Заробітна плата – це сукупність винагород у грошовій або натуральній формі, отриманих робітниками за фактично виконану роботу, а також за періоди, які входять у робочий час. Оскільки джерелом виплати заробітної платні є національний дохід, то величина фонду заробітної платні трудового колективу, кожного робітника повинна бути поставлена у пряму залежність від досягнутих кінцевих результатів. Планування заробітної плати повинно забезпечити ріст обсягу продукції, що виробляється (послуг, робіт), підвищення ефективності виробництва та його конкурентоспроможності, підвищення матеріального стану трудящих. Планування фонду заробітної платні включає розрахунок суми фонду і середньої заробітної платні, як усіх робітників підприємства, так і за категоріям працюючих.

Питання сутності заробітної плати та оплати праці досліджували зарубіжні науковці, серед яких: Д. Рікардо, А. Сміт, Ж.-Б. Сей, Дж. Кейнс та ін. Результати досліджень, пов'язані з проблемами виплат працівникам, висвітлені у працях вітчизняних учених: Ф. Бутинця, С. Голова, С. Свірко, І. Жиглей та ін. та стосуються розроблення теоретичних і методичних питань з обліку виплат працівникам і напрямів адаптації положень міжнародних стандартів до вітчизняної облікової практики.

Виплати працівникам як економічну категорію зараховують до найскладніших. У нормативно-правовій базі України, що регулює теоретичні та методичні аспекти бухгалтерського обліку, детально не розкрито зміст самого

поняття. Проте вітчизняні та зарубіжні науковці активно досліджують та висвітлюють сутність термінів «заробітна плата» і «оплата праці».

Економічна сутність поняття «заробітна плата» характеризується різносторонністю і потребує комплексного підходу до її трактування. Формування та розвиток соціально-трудова відносин супроводжується еволюцією поняття «заробітна плата». Так, В. Петті та Д. Рікардо вважали, що зарплата є грошовим виразом «мінімуму засобів існування».

А. Сміт у своєму науковому дослідженні зазначає, що заробітна плата включає в себе вартість життєвих засобів людини, щоб вона могла «працювати». А. Маршалл – лідер неокласичного напрямку в економічній науці, до «життєво необхідних засобів» відносив уже засоби «щоб працювати» і «щоб жити». На початку XIX століття була поширена теорія заробітної плати, що ґрунтується на теорії «трьох факторів» Ж.-Б. Сея, яку він детально розкрив у праці «Трактат з політичної економії» [7].

У сучасній економічній теорії праця як фактор виробництва є фізичною та інтелектуальною діяльністю людини, спрямованою на виробництво економічних благ і надання послуг, а заробітна плата – ціною, що виплачується за використання праці найманого робітника. Американські економісти – П. Самуельсон та В. Нордгауз – прихильники цієї концепції [1, с. 485].

У науковій літературі є кілька десятків трактувань сутності заробітної плати, що пояснюється різними поглядами дослідників, деякі з них подані в табл. 1.3.

На основі наведеної інформації в табл. 1.3, доцільно зазначити, що підходи науковців щодо дефініції «заробітна плата» неоднозначні і різносторонні.

Вищенаведене свідчить, що заробітна плата відображає взаємодію багатьох економічних процесів та суб'єктів економічних відносин.

Узагальнюючи аналіз позицій науковців та законодавчих актів України, доцільно сформулювати власне визначення економічної категорії «заробітна плата»: це винагорода, обчислена у грошовому виразі, порядок обчислення якої регламентовано трудовим договором, яка є ціною за вироблену продукцію,



виконані роботи і надані послуги працівника споживачам та основним мотиваційним фактором, рівень якого впливає на якість та кількість затраченої праці.

Таблиця 1.3 – Дослідження дефініції «заробітна плата» у різних літературних джерелах [сформовано автором на основі [4, 8, 11, 13, 25, 29, 41, 48, 72, 74, 76]]

Автор	Визначення
1	2
Бутинець Ф. Ф.	Заробітна плата - оплата праці найманих працівників, яка виражає перетворену форму вартості і ціни робочої сили [4, с. 70].
Дубовська О. В.	Заробітна плата - це грошове вираження вартості і ціни робочої сили, яке виплачується працівникові за виконану роботу або надані послуги і спрямоване на мотивацію досягнення бажаного рівня продуктивності праці [8, с. 25].
Жидовська Н. М.	Заробітна плата - це будь-яка винагорода, або заробіток, що обчислюється в грошах, котрі підприємець виплачує за працю, яка або виконана, або має бути виконана, або за послуги, які або надані, або мають бути надані [11, с. 140].
Іляш О. І.	Заробітна плата як соціально-економічна категорія є певною частиною прибутків громадян, що фіксується у грошовій формі, у структурі національного прибутку країни [13, с. 166].
Лень В. С.	Заробітна плата - грошова винагорода, яку отримує працівник за роботу протягом повного робочого часу (рік, тиждень, день) [25-, с. 267].
Михайленко О. В.	Заробітна плата - це елемент ринку праці, ціна, за якою працівник продає послуги робочої сили, тобто виражає ринкову вартість використання найманої робочої сили [29-, с. 47].
Потриваєва Н. В.	Заробітна плата - ціна використання праці найманого працівника [48, с. 95].
Цивінська Т. М.	Заробітна плата – винагорода, обчислена як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу [72, с. 19].
Шкільов О. В.	Заробітна плата - це елемент витрат виробництва, і водночас головний чинник забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці [74, с. 49].
Яременко Л. М.	Заробітна плата - це грошовий дохід працівників, що залежить від кількості витраченої праці при створенні матеріального блага або конкретного товару, або витрат робочого часу при наданні послуги [76, с. 190].
Стаття 14, пп. 14.1.48 ПКУ	Заробітна плата - це 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 [41].

Крім терміну «заробітна плата», у науковій літературі та практичній діяльності широко використовують поняття «оплата праці». Проте серед науковців немає однастайності в розумінні співвідношення цих термінів. Враховуючи результати дослідження, можна стверджувати, що нині у законодавчій базі України та наукових роботах вітчизняних учених немає чіткого розмежування таких понять, як «заробітна плата» і «оплата праці». Однак терміни «оплата праці» та «заробітна плата», на нашу думку, взаємопов'язані причинно-наслідковим зв'язком: термін «оплата праці» більш широкий.

Доцільно зазначити, що визначення поняття «виплати працівникам» наведене в Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам»: це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками [19].

Однак вимоги МСБО 19 не є обов'язковими, оскільки Стандарт містить лише рекомендації для запровадження.

В. С. Лень у своїй науковій статті стверджує, що це не завжди так. Виділивши основні ознаки виплат працівникам, автор визначив виплати працівникам таким чином: це всі форми поточної та майбутньої компенсації та додаткових благ, що їх надає суб'єкт господарювання самостійно або через третю особу працівнику та членам його сім'ї згідно з законодавством та внутрішньою практикою в обмін на майбутні, поточні та минулі послуги та у зв'язку з фактом поточних та минулих трудових відносин [25-, с. 272-273].

Л. М. Яременко визначає «виплати працівникам як компенсаційні платежі за надані послуги працівниками, що акумулюються у складі довгострокових і поточних зобов'язань та забезпечень підприємства», однак зазначене трактування змісту, як і наведені у Стандартах, висвітлює лише одну із сторін виплат працівникам – компенсація за надані послуги у минулому, без урахування авансових виплат за майбутні послуги [76, с. 190].

На основі проведеного аналізу наукових праць та законодавчих актів доцільно висвітлити взаємозв'язки між досліджуваними поняттями у вигляді схеми (рис. 1.3)

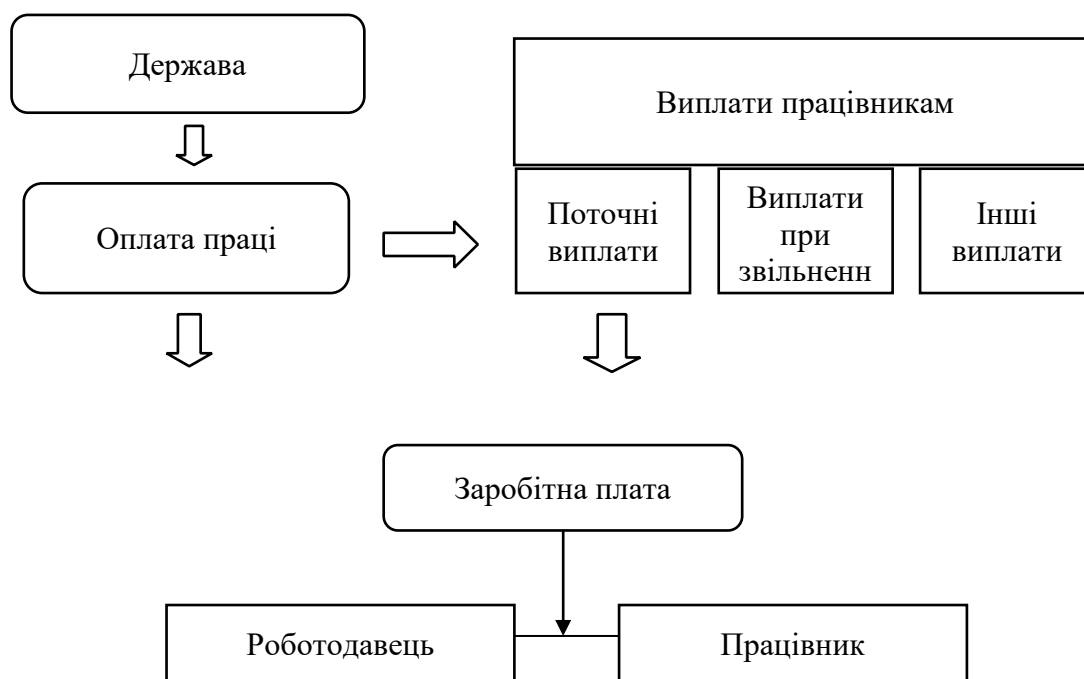


Рисунок 1.3 – Зв’язок між обліково-економічними категоріями «виплати працівникам», «оплата праці», «заробітна плата» [сформовано автором на основі [19, 24, 76]]

Наведена на рис. 1.3 схема висвітлює взаємозв’язки між досліджуваними поняттями, з якої чітко видно, що заробітна плата відображає винагороду роботодавця працівнику за витрачену працю і водночас є складовою виплат працівникам, держава регламентує і забезпечує здійснення цих виплат на основі нормативно-правових актів через систему відносин – оплату праці.

З метою всеохопного трактування поняття «виплати працівникам», враховуючи положення національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і законодавчих актів України, можна визначити поняття «виплати працівникам» таким чином: це всі форми поточної та майбутньої компенсації, які належать до фонду оплати праці, та додаткових благ, що їх суб’єкт господарювання самостійно або через третю особу працівнику та членам його сім’ї згідно з законодавством та внутрішніми регламентами в обмін на майбутні, поточні та минулі послуги, надані споживачам, та у зв’язку з фактом поточних та минулих трудових відносин; яке дозволить усунути теоретичні та практичні бар’єри в організації та методиці бухгалтерського обліку в частині виплат

працівникам, що є першочерговим заходом гармонізації бухгалтерського обліку з міжнародною практикою.

Кравченко М. А. визначає особливість оплати праці як економічної категорії полягає у взаємозв'язку її розміру з рівнем розвитку економіки в цілому. Оплата праці суттєво впливає на характер розвитку економіки. Виходячи з цього, зазначено, що трансформація економіки України в ринкову неможлива без трансформації системи оплати праці. Вихідним моментом докорінних перетворень в оплаті праці повинно стати удосконалення принципів її організації з подальшим відображенням в обліку [24-, с. 15].

Автор розглядає оплату праці в контексті відтворення людського капіталу. З цією метою до функцій оплати праці автором запропоновано додати додаткову функцію «вартісна оцінка персоналу» (рис. 1.4).

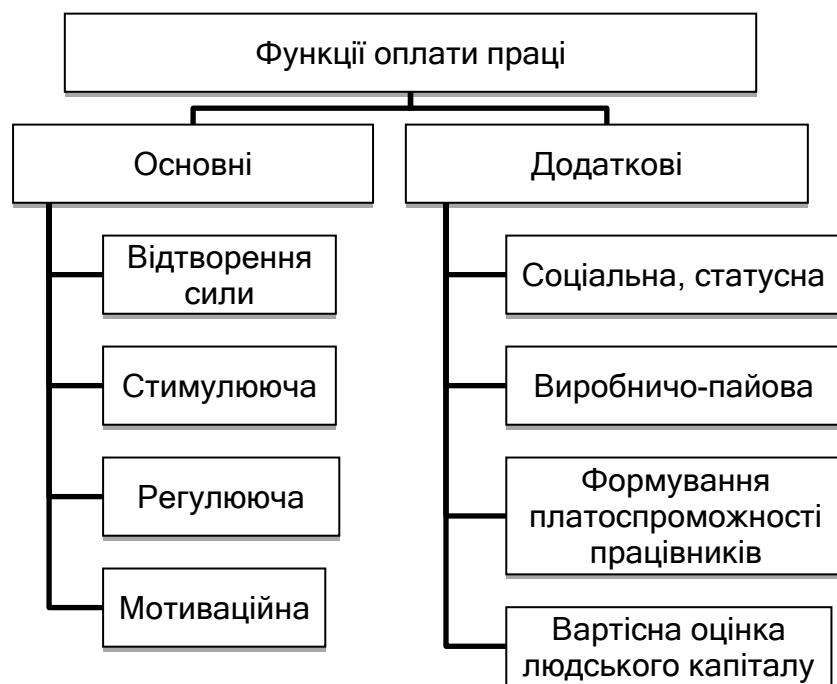


Рисунок 1.4 – Основні та додаткові функції оплати праці [24]

Вартість робочої сили через прожитковий мінімум, заробітну плату, інші форми доходів регулює зростання середнього рівня життя і є орієнтиром для усунення невідповідності між оплатою праці та рівнем добробуту.

Вартість товару «робоча сила» як категорія була і є визначальним чинником впливу на формування категорії «оплата праці»; водночас реалії часу, насамперед

трансформаційні, глобалізаційні зміни, вимагають розглядати людський капітал як економічну категорію та основний фактор підвищення конкурентоспроможності економіки країни [24].

Заробітна плата тісно пов'язана з таким показником оцінки ефективності роботи підприємства, як продуктивність праці. Економічно доведено, що ці показники є взаємозалежними. Зростання продуктивності праці є передумовою підвищення її оплати. І навпаки, зростання рівня оплати праці є важливим мотиваційним чинником до підвищення продуктивності праці. Аналіз середньої заробітної плати і співвідношення темпів її зростання необхідно пов'язувати з темпами зростання продуктивності праці. При цьому темпи зростання продуктивності праці повинні перевищувати темпи зростання заробітної плати.

Рівень продуктивності праці визначається кількістю продукції (у натуральному або вартісному вимірі), що виробляє один працівник за одиницю робочого часу (виробіток), або кількістю робочого часу, що витрачається на виробництво одиниці продукції (трудомісткість).

Планування фонду оплати праці повинно сприяти розвитку підприємства, стимулювати працівників до ефективної праці, а також уникати дискримінації. При плануванні оплати праці використовуються такі критерії: доцільність – система оплати праці повинна забезпечувати реалізацію цілей підприємства шляхом стимулювання бажаної поведінки працівників; керованість – система оплати праці повинна бути стабільною, прозорою та контрольованою; гнучкість – система оплати праці повинна бути спроможною адаптуватися до мінливих виробничо-економічних та соціальних умов функціонування підприємства.

У системі контролю важливою його формою перевірка операцій з оплати праці. Завданням контролю є активізація господарського механізму, яка націлена на раціональне використання трудових ресурсів та правильне визначення розподільчих функцій за розмірами трудових витрат.

Аудит операцій щодо оплати праці доцільно здійснювати в такому порядку: перевірка обґрунтованості нормативів щодо оплати праці, розцінок, ставок заробітної плати, правильність її нарахування та розрахунків з персоналом,

перевірка документального обґрунтування і обліку за заробітною платою та витрат, пов'язаних з оплатою праці [5].

Побудова систем оплати праці є досить складним завданням для будь-якого виробництва, оскільки складно врахувати всі індивідуальні нюанси в організації та структурі для кожного конкретного підприємства. Разом з тим, подальше вироблення стандартів і розробка процедур на основі найкращої практики впровадження систем організування праці на виробництві допоможе забезпечити збалансування та відповідність між індивідуальними особливостями і універсальними методиками в організуванні виробничих процесів.

#### **1.4 Техніко-економічна характеристика структурного підрозділу залізниці**

Необхідною умовою подолання кризових явищ в економіці України є ефективне функціонування транспортної системи, основу якої становлять залізниці. Створюючи передумови економічного розвитку країни, залізничний транспорт забезпечує єдність основних ланок народногосподарського комплексу. Між тим, ефективному росту залізниць перешкоджають розрив тривалих народногосподарських зв'язків, переорієнтація транзитних потоків вантажів, різке зменшення обсягів виробництва, зубожіння населення і, як наслідок, різке зменшення обсягів пасажирських і вантажних перевезень. Це, в свою чергу, призвело до тяжкого економічного стану українських магістралей, викликаного відсутністю інвестиційних ресурсів для оновлення як рухомого складу транспорту, так і підтримання на належному рівні його інфраструктури, а також до вимивання оборотних коштів залізниць.

Основними завданнями Укрзалізниці в умовах акціонування є:

— підвищення ефективності діяльності галузі шляхом забезпечення безпеки функціонування і доступності ринку послуг залізниць для всіх суб'єктів господарювання;

- створення умов для рівного доступу до користування послугами об'єктів інфраструктури залізничного транспорту та додатковими послугами;
- удосконалення системи управління залізничним транспортом;
- створення сприятливих умов для залучення інвестицій, необхідних для оновлення та модернізації виробничо-технічної бази залізниць;
- інтеграція залізничного транспорту України до європейської і світової транспортної системи, створення організаційно-правових, економічних і техніко-технологічних передумов для запровадження принципів європейської транспортної політики;
- забезпечення прозорості фінансової діяльності залізничного транспорту.

Підприємства АТ «Укрзалізниця» останнім часом мають тенденцію морального старіння та фізичного зносу основних засобів, зокрема рухомого складу. А відповідно технічний стан та наявність рухомого складу значно впливають на економічну безпеку його функціонування та на працездатність залізничного транспорту. За останні 20 років основні засоби залізниць, за винятком деяких випадків, практично не оновлювалися. Наслідком цього є дуже критичний технічний стан залізниць, про що свідчить той факт, що на сьогоднішній час знос рухомого складу, термін експлуатації якого складає 25-30 років, перевищує 70 %.

Останніми роками спостерігається тенденція до зниження рівня платоспроможності. Тому потрібно усвідомлювати гостроту становища на залізничному транспорті, те, що він же в близькій перспективі може стати гальмом відновлення економіки держави, подальшого розвитку її зовнішньоекономічної діяльності.

Залізничний вокзал станції Дніпро є виробничим підрозділом філії «Пасажирська компанія» публічного акціонерного товариства «Українська залізниця», являє собою сукупність будівель, споруд і обладнання, призначених для обслуговування пасажирів.

Підрозділ у своїй діяльності керується законодавством, статутом та внутрішніми документами акціонерного товариства, планами економічного та соціального розвитку, Положенням про регіональну філію «Придніпровська залізниця» АТ «Укрзалізниця», Положенням «Про виробничий підрозділ «Вокзал станції Дніпро», рішеннями та наказами, прийнятими та виданими органами акціонерного товариства, філії та його посадовими особами.

Економічні відносини вокзалу з іншими підприємствами, установами та організаціями здійснюються на основі договорів.

Підрозділ має окремий баланс, рахунки в установах банків, печатку зі своїм найменуванням, бланки і штампи, відповідно до чинного законодавства та несе відповідальність за виконання своїх обов'язків згідно з чинним законодавством України [44].

Штат працівників вокзалу відповідає наведеним у наказі Укрзалізниці від 16.10.2001 № 551-Ц «Про затвердження рекомендованих типових штатів структурних підрозділів залізниць» [54], нормативам чисельності та «Державному класифікатору професій» ДК 003-2010 [32].

Призначення вокзалу – обслуговування пасажирів дальнього, місцевого та приміського сполучення. Згідно з обсягом роботи вокзал є позакласним.

Характер експлуатаційної роботи – змішаний. Далекий і приміський рух не відокремлені. Використовується змінна спеціалізація приймально–відправних колій. У зв'язку зі схемою пасажирської станції Дніпро – Головний - наскрізного типу, ускладнено технологічний зв'язок пасажирської будівлі з проміжними платформами. Для забезпечення останнього використовуються пішохідний міст та тунель. Так як вокзал станції Дніпро вміщує понад 1500 чоловік, він відноситься до найбільших вокзалів.

У виробничому відношенні вокзал станції Дніпро характеризується кількістю річного пасажиропотоку по видам сполучення та кількістю щомісячно відправлених пасажирів.

На вокзалі станції Дніпро у зв'язку зі специфікою його роботи всі послуги, що надаються населенню, поділяються на наступні окремі самотійні групи:



1. Основна і підсобно-допоміжна діяльність.
2. Профільні та непрофільні.
3. Специфічні та неспецифічні.
4. Традиційні та нетрадиційні.
5. Базові та додаткові.

Послуги основної та підсобно-допоміжної діяльності здійснюються згідно з номенклатурою витрат відповідно по основній та підсобно-допоміжній діяльності філії.

До профільних послуг відносяться послуги, які пов'язані безпосередньо з основною діяльністю філії по забезпеченню перевезень пасажирів, багажу та вантажобагажу; до непрофільних – послуги, що не пов'язані з перевезенням пасажирів, в т.ч.: побутові, комунальні, зв'язку (кімнати відпочинку, послуги глобальної інформативної мережі «Інтернет» і т.п.).

Специфічні - це послуги, які надаються тільки на залізничному транспорті (резервування місць та продаж і оформлення проїзних документів, зберігання та оформлення багажу та інші); неспецифічні послуги – послуги культури, зв'язку, побутові послуги та ін.

Базова послуга – це послуга, яка має відпрацьовану технологію та стабільну вартість. Додаткова послуга (профільна або непрофільна) – це нова послуга, що раніше не надавалась даним підрозділом, виконується по тимчасових технологіях та має змінну вартість, яка залежить від ступеню впровадження цієї послуги.

Даний технологічний процес описує технологію надання пасажирам додаткових транспортних специфічних та окремих неспецифічних послуг.

Технологія роботи вокзалу станції Дніпро забезпечує виконання основних операцій по якісному обслуговуванню пасажирів залізничного транспорту, при мінімальних витратах часу.

Планування діяльності здійснює структурний підрозділ згідно із затвердженими фінансовими планами регіональної філії.

Майно виробничого підрозділу складається з основних фондів та оборотних засобів, а також цінностей, виділених акціонерним товариством, та іншого майна,

що перебуває на балансі підрозділу на правах оперативного керування та є складовою частиною майна акціонерного товариства.

Загальне управління роботою вокзалу покладене на начальника вокзалу станції Дніпро, а управління окремими підрозділами вокзалу - на його заступників.

На вокзалі призначено двох заступників, які організовують і контролюють роботу відповідних підрозділів.

Начальнику вокзалу безпосередньо підпорядковані: заступники начальника вокзалу, головний бухгалтер; крім того, він займається кадровими питаннями і виховною роботою в колективі.

Порядок роботи кожного керівника і виконавця та їх взаємодію з іншими працівниками вокзалу передбачено в посадових (робочих) інструкціях працівників кожної професії, які затверджені начальником вокзалу станції Дніпро. Кожен робітник вокзалу ознайомлений зі своєю посадовою (робочою) інструкцією відповідно до діючого законодавства.

Оперативне керування роботою вокзалу в зміні виконує черговий помічник начальника вокзалу.

Виробничі, трудові та соціально-економічні відносини трудового колективу і адміністрації вокзалу станції Дніпро регулюються чинним законодавством України та колективним договором. Виборним органом, що представляє інтереси трудового колективу, є профспілковий комітет, по узгодженню або разом з яким вирішуються соціально-економічні питання щодо нормування праці та її оплати.

Системи оплати праці, розцінки, розміри надбавок, доплат, премій, винагород та інших заохочувальних, компенсаційних і гарантійних виплат встановлює начальник вокзалу станції Дніпро з дотриманням норм і гарантій, що передбачені законодавством, галузевою угодою, колективним договором регіональної філії та колективним договором вокзалу станції Дніпро в межах компетенції [44].

Для характеристики фінансово-господарської діяльності підприємства застосуємо техніко-економічний аналіз.

Техніко-економічний аналіз - це вивчення взаємодії технічних і економічних процесів, що відбуваються в процесі виробництва, та з'ясування їх впливу на економічні результати діяльності підприємства.

Основні техніко-економічні показники підприємства - це система вимірників, абсолютних і відносних показників, яка характеризує господарсько-економічну діяльність підприємства. Комплексний характер системи техніко-економічних показників дозволяє адекватно оцінити діяльність окремого підприємства і зіставити його результати в динаміці.

Розрахунки дадуть можливість одержання більш точних уявлень і висновків про техніко-економічні показники діяльності підприємства. У підсумку розрахунків виявляється результативність проведення тих чи інших організаційно-технічних заходів.

Результати техніко-економічного аналізу вокзалу станції Дніпро на основі фінансової звітності у дод. Т наведені у табл. 1.4.

Таблиця 1.4 - Основні техніко-економічні показники вокзалу станції Дніпро філії «Пасажирська компанія» АТ «Українська залізниця» [сформовано автором на основі дод. Т ]

Показники	Звіт 2017	Звіт 2018	Відхилення 2018 року до 2017 року		Звіт 2019	Відхилення 2019 року до 2017 року	
			Абсолютне, (+,-)	Відносне, %		Абсолютне, (+,-)	Відносне, %
1	2	3	4	5	6	7	8
Загальна кількість відправлених пасажирів, тис. чол.	6006,00	5770,70	-235,30	-3,92	5368,20	-603,80	-10,62
Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн.	32988,00	29856,00	-3132,00	-9,49	31799,00	-1189,00	-3,60
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	28637,00	47327,00	18690,00	65,27	52039,00	23402,00	81,72

Продовження табл.1.4.

1	2	3	4	5	6	7	8
Валовий прибуток, тис. грн.	4351,00	-17471,00	-21822,00	-501,54	-20240,00	-24591,00	-565,18
Фінансові результати від операційної діяльності, тис. грн.	4293,00	-18975,00	-23268,00	-542,00	-21849,00	-26142,00	-608,94
Чистий прибуток, тис. грн.	4299,00	-19191,00	-23490,00	-546,41	-22112,00	-26441,00	-614,35
Валова рентабельність продажів, відсотків	15,19	-36,92	-52,11	-342,97	-38,89	-54,09	-355,99
Середньорічна вартість активів, тис. грн.	197289,00	195709,50	-1579,50	-0,80	187477,50	-9811,50	-4,97
Коефіцієнт оборотності активів	16,72	15,26	-1,47	-8,76	16,96	0,24	1,44
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	192868,00	190373,00	-2495,00	-1,29	181642,50	-11225,50	-5,82
Середньооблікова кількість штатних працівників, осіб.	279,00	265,00	-14,00	-5,02	238,00	-41,00	-14,70
Фонд оплати праці, тис. грн.	20220,50	24885,60	4665,10	23,07	29799,50	9579,00	47,37
Середньомісячна заробітна плата одного працівника, грн.	8052,77	10434,21	2381,44	29,57	12520,82	4468,05	55,48
Продуктивність праці, тис. грн./чол.	11823,66	11266,42	-557,24	-4,71	13360,92	1537,27	13,00

За даними табл. 1.4 можна зробити наступні висновки.

У 2018-2019 роках відносно базового 2017 року відбувається зменшення кількості відправлених пасажирів на 3,92% та на 10,62 % відповідно.

Чистий дохід зменшився відносно 2017 року у 2018 році на 9,49%, а у 2019 році – на 3,60%, при цьому собівартість реалізації зростає у 2018 році на 65,27%, а у 2019 році – на 81,72%. Це викликає зниження валового прибутку у 2018 році відносно базового періоду більш ніж у 5,02 разів (на 21822,00 тис. грн.), тобто мають місце збитки, внаслідок перевищення темпів росту собівартості над темпами росту чистого доходу, а у 2019 році спостерігається зниження валового прибутку у 5,65 разів порівняно з 2017 роком (на 24591,00 тис. грн.).

Перевищення операційних витрат на операційними доходами призводить до наявності збитку від операційної діяльності у 2018 та 2019 роках.

У 2018 та 2019 роках порівняно із 2017 роком чистий фінансовий результат від операційної діяльності виробничого підрозділу «Вокзал станції Дніпро» знижується у 5,42 разів (на 23268,00 тис. грн.) та у 6,09 разів (на 26142,00 тис. грн.) відповідно і має від’ємне значення, хоч і у 2014 році він мав додатне значення 4293,00 тис. грн..

Коефіцієнт оборотності активів – відображає швидкість обороту сукупного капіталу підприємства, тобто показує, скільки разів за аналізований період відбувається повний цикл виробництва й обіг, що приносить відповідний ефект у вигляді прибутку, або скільки грошових одиниць реалізованої продукції принесла кожна одиниця активів. У 2018 році відбувається зниження цього показника на 8,76 % та у 2019 році спостерігається зростання на 1,44% відповідно, що в цілому свідчить про зниження ефективності використання активів.

Середньорічна вартість основних засобів у 2018-2019 роках відносно базового 2017 року знижується на 1,29% та 5,82% відповідно. Зменшення середньорічної вартості основних засобів призводить до зниження показника фондоозброєності. Фондоозброєність характеризує ступінь технічної оснащеності праці. Зниження темпів росту чистого доходу над темпами росту середньорічної вартості основних засобів призводить до зниження фондівіддачі. Фондовіддача показує загальну віддачу від використання кожної гривні, витраченої на основні

виробничі засоби, тобто ефективність вкладення цих коштів. Зниження показника фондовіддачі свідчить про погіршення ефективності використання основних засобів.

Протягом звітних років порівняно з базовим 2017 роком спостерігається скорочення середньооблікової кількості працівників: на 5,02% у 2018 році та на 14,70% у 2019 році.

Фонд оплати праці зростає у 2018-2019 роках на 23,07,% та на 47,37%, середньомісячна заробітна плата одного працівника зростає у 2018 році на 29,57%, а у 2019 році – на 55,48% відносно базового року.

Продуктивність праці зростає у 2018 році порівняно із базовим 2017 роком знижується на 4,71%, а у 2019 році відносно 2017 року збільшується на 13,00%.

Основною умовою ефективного використання трудових ресурсів є перевищення темпів росту продуктивності праці над темпами росту фонду оплати праці. У 2018 році темпи росту фонду оплати праці перевищують у майже 6 разів темпи росту продуктивності праці, а у 2019 році – у більш ніж 3,5 разів, що свідчить про неефективне управління трудовими ресурсами на підприємстві, хоча порівняно 2019 рік із 2018 роком темпи продуктивності праці значно зростають і розрив темпів росту даних показників знижується майже вдвічі.

Результати аналізу показників фінансової стійкості вокзалу станції Дніпро за 2017-2019 рр. на основі даних фінансової звітності (дод. С) наведені у табл. 1.5.

Таблиця 1.5 - Показники фінансової стійкості вокзалу станції Дніпро [сформовано автором на основі дод. С]

Показники	Звіт 2017 року	2018 рік		2019 рік	
		Звіт 2018 року	Відхилення від даних 2017 року	Звіт 2019 року	Відхилення від даних 2017 року
1	2	3	4	5	6
Коефіцієнт автономії (коефіцієнт концентрації власного капіталу)	0,27	0,17	-0,09	0,06	-0,20
Коефіцієнт фінансового ризику (плече фінансового важеля)	2,79	4,71	1,93	15,24	12,45
Коефіцієнт маневреності власних коштів	4,78	6,74	1,96	17,11	12,33
Коефіцієнт фінансової стійкості	0,27	0,19	-0,09	0,18	-0,09

За результатами табл. 1.5 можна зробити наступні висновки.

Коефіцієнт автономії у 2017-2019 роках нижче допустимого рівня. Частка власного капіталу на кінець 2018 року у загальній сумі джерел формування майна складає 17%, а вже у 2019 році даний показник знижується до 9%, що говорить про те, що діяльність підприємства фінансується в основному за рахунок власних джерел фінансування.

Коефіцієнт фінансового ризику значно перевищує рекомендоване значення, що свідчить про залежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування, у динаміці відбувається значне збільшення цього показника.

Значення коефіцієнту маневреності власних коштів має більше у декілька разів ніж рекомендоване значення, також у динаміці спостерігається значне збільшення даного показника. Це свідчить про те, що мобільність використання власних коштів знаходиться на високому рівні. Це веде до зростання фінансової стійкості.

Коефіцієнт фінансової стійкості дозволяє вказати, яка частина активів фінансується за рахунок довгострокових джерел фінансування – власного капіталу та довгострокових позикових фінансових ресурсів. У 2017-2019 роках спостерігається низьке значення даного показника та у динаміці він іде на спад, що свідчить про високий рівень ризику втрати платоспроможності та негативні перспективи функціонування підприємства.

### **Висновки до розділу 1**

У результаті вивчення літературних та нормативних джерел з обраної теми можна зробити наступні висновки. Як соціально-економічна категорія заробітна плата служить основним засобом задоволення особистих потреб працюючих, економічним важелем, що стимулює розвиток суспільного виробництва, ріст продуктивності праці, скорочення витрат на виробництво, засобом перерозподілу кадрів по галузях народного господарства.

Узагальнюючи аналіз позицій науковців та законодавчих актів України, доцільно сформулювати власне визначення економічної категорії «заробітна плата»: це винагорода, обчислена у грошовому виразі, порядок обчислення якої регламентовано трудовим договором, яка є ціною за вироблену продукцію, виконані роботи і надані послуги працівника споживачам та основним мотиваційним фактором, рівень якого впливає на якість та кількість затраченої праці.

Державне регулювання оплати праці та соціального захисту працівників визначається чинним законодавством України, зокрема, Кодексом законів про працю України (КЗпП України) [21], Законом України «Про оплату праці» [61], Господарським кодексом України [6] та іншими нормативно правовими актами.

Побудова систем оплати праці є досить складним завданням для будь-якого виробництва, оскільки складно врахувати всі індивідуальні нюанси в організації та структурі для кожного конкретного підприємства. Разом з тим, подальше вироблення стандартів і розробка процедур на основі найкращої практики впровадження систем організування праці на виробництві допоможе забезпечити збалансування та відповідність між індивідуальними особливостями і універсальними методиками в організуванні виробничих процесів.

У розділі також проведено техніко-економічний аналіз діяльності підприємства, проаналізовано фінансову стійкість вокзалу станції Дніпро філії «Пасажирська компанія» АТ «Укрзалізниця».

Техніко-економічний аналіз показав незадовільний стан практично всіх показників. Темп росту собівартості реалізації перевищує темп росту чистого доходу, що призводить до значного зменшення валового прибутку у 2018 та 2019 роках відносно 2017 року. У 2018 та 2019 роках підприємство має від'ємний фінансовий результат від операційної діяльності внаслідок перевищення операційних витрат над операційними доходами.

У звітних роках не виконується вимога співвідношення між темпами росту фонду оплати праці та темпами росту продуктивності праці, що свідчить про неефективне використання трудових ресурсів.



Стійке економічне зростання підприємства є важливою складовою ділової активності. Основним фактором, який забезпечує стійке економічне зростання підприємства, є величина його прибутку. Тому керівництво підприємства повинно ставити перед собою завдання щодо його максимізації. Основні шляхи максимізації фінансових результатів підприємства полягають у нарощенні випуску продукції та послуг з одночасним підвищенням її якості, оптимізації виробничих процесів та зниженні собівартості виробництва, покращення ефективності використання трудових ресурсів та підвищення продуктивності праці.

## **2 ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОПЛАТИ ПРАЦІ У ВИРОБНИЧОМУ ПІДРОЗДІЛІ ЗАЛІЗНИЦІ**

### **2.1 Організація бухгалтерського обліку у виробничому підрозділі залізниці**

Згідно Облікової політики АТ «Українська залізниця» ведення бухгалтерського обліку і формування фінансової звітності в Товаристві забезпечується:

— на рівні апарату управління АТ «Укрзалізниця»: Департаментом бухгалтерського, податкового обліку, звітності та методології, структурними підрозділами АТ «Укрзалізниця», до функцій яких, відповідно до затверджених положень, входить ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

— на рівні регіональних філій: фінансово-економічними службами (НФ), які ведуть бухгалтерський та податковий облік, складають фінансову та податкову звітність по операціях, які здійснюються регіональною філією, та узагальнену звітність по регіональній філії; фінансові відділи галузевих служб регіональних філій Товариства, які узагальнюють звітність по підпорядкованих виробничих структурних підрозділах і подають її в НФ;

— на рівні філій Товариства: бухгалтерії (фінансові відділи) філій Товариства (які ведуть бухгалтерський та податковий облік, складають фінансову та податкову звітність по операціях, які здійснюються філією, та узагальнену звітність по філії, до якої включають показники фінансової звітності структурних підрозділів філії);

— на рівні структурних підрозділів регіональних філій, філій Товариства: бухгалтерії структурних підрозділів, які забезпечують ведення бухгалтерського та податкового обліку, складання фінансової та податкової звітності за господарськими операціями, що здійснюються структурними підрозділами у межах повноважень, визначених положеннями, і подають її до

галузевої служби (фінансово-економічної служби) регіональної філії, бухгалтерії (фінансового відділу) філії відповідно [34].

Фінансово-економічну службу регіональної філії очолює головний бухгалтер регіональної філії - начальник фінансово-економічної служби, який підпорядковується начальнику регіональної філії та оперативно - головному бухгалтеру Товариства. Бухгалтерію філії Товариства очолює головний бухгалтер, який підпорядковується начальнику філії та оперативно - головному бухгалтеру Товариства. Призначення на посаду головного бухгалтера регіональної філії, філії Товариства та звільнення його з посади здійснюється за погодженням з Головним бухгалтером Товариства.

Обов'язки головного бухгалтера визначаються відповідно до вимог пункту 7 статті 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [49]. Конкретні обов'язки, права та відповідальність кожного працівника бухгалтерської служби (бухгалтерії) встановлюються посадовими інструкціями, які затверджуються керівником Філії Товариства (структурного підрозділу Філії).

Відповідно до Статуту АТ «Укрзалізниця» керівники Філій та їх структурних підрозділів в межах своєї компетенції несуть відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого строку, але не менше трьох років, відповідно до законодавства та установчих документів.

Філії своїми наказами встановлюють порядок організації бухгалтерського обліку в Філії, в якому визначаються:

- 1) перелік посадових осіб, які ведуть облік (чисельність, структура облікового апарату, його підпорядкованість і розміщення);
- 2) перелік посадових осіб, які мають право підпису первинних документів на здійснення господарських операцій;
- 3) відповідальні за дозвіл і здійснення господарських операцій, а також за їх відповідність чинному законодавству, Статуту АТ «Укрзалізниця», положенню про Філію;

4) відповідальні за складання первинних документів, які фіксують факт здійснення господарських операцій, зокрема за правильність заповнення обов'язкових реквізитів, достовірність даних, своєчасність складання (в момент проведення кожної господарської операції або якщо це не можливо, безпосередньо після її завершення), та дотриманням термінів передачі в бухгалтерію;

5) відповідальні за зберігання первинних документів і облікових реєстрів, що пройшли обробку, а також фінансової звітності, за передачу її до архіву та знищення по закінченню терміну зберігання;

6) перелік посадових осіб, з якими укладається договір про повну матеріальну відповідальність за збереження всіх прийнятих ними цінностей;

7) графік документообороту, який повинен забезпечити оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через які проходить кожен первинний документ, визначати мінімальний термін його знаходження в підрозділі;

8) як ведеться облік (за допомогою яких рахунків, субрахунків, документів, форм обліку, які реєстри обліку використовуються, яка техніка ведення обліку та технологія обробки облікової інформації);

9) в які терміни та яким чином здійснюється збір, обробка, узагальнення та надання інформації;

10) склад робочої інвентаризаційної комісії (Філії, структурного підрозділу) та положення про її повноваження; постійно діючої комісії по організації обліку необоротних активів;

11) інші особливості організації роботи та ведення бухгалтерського обліку [34].

Бухгалтерський облік господарських операцій в Товаристві здійснюється згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій АТ «Укрзалізниця», затвердженим наказом АТ «Укрзалізниця» від 30.12.2015 р. № 103 [38], який розроблений відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і

господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (із змінами) [39].

Рахунки класів 0-7, 9 є обов'язковими для всіх філій, а рахунки класу 8 «Витрати за елементами» не використовуються.

Філії Товариства використовують рахунки та субрахунки Плану рахунків виходячи з потреб управління, контролю, аналізу, обліку й звітності.

Нові рахунки (рахунки другого та третього порядку) можуть вводитися до Плану рахунків АТ «Укрзалізниця» за відповідними клопотаннями Філій Товариства щодо бухгалтерського обліку специфічних для них операцій [38].

Бухгалтерський облік операцій щодо обліку доходних надходжень здійснюється згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку доходних надходжень залізниць і підприємств Укрзалізниці, затвердженого наказом Укрзалізниці від 30.03.2004 р. № 222-ЦЗ [40] та згідно Методичних рекомендацій про порядок бухгалтерського обліку доходних надходжень, виручки та доходів від перевезень на залізничному транспорті [Текст]: Наказ Укрзалізниці від 30.03.2004 р. за №222-ЦЗ [27].

## **2.2 Первинний облік і оцінка використання праці на виробничому підрозділі залізниці**

Фонд оплати праці у структурі загальних витрат АТ «Укрзалізниця» становить близько 50%. Компанія налічує 250 тис. працівників, і є найбільшим роботодавцем України [69].

Формування фонду оплати праці на сучасному підприємстві здійснюється відповідно до кількості працівників, які беруть участь у виробничому процесі, рівня їхньої кваліфікації, трудової участі, повноважень, рівня оплати праці тощо. При цьому обов'язково враховуються вимоги законодавства, які регламентують величину мінімальної заробітної плати, оплату відпусток, понадурочних годин, роботи в нічний час, святкових та неробочих днів, виплату допомоги з тимчасової непрацездатності тощо.

Фонд оплати праці підприємства складається з основної і додаткової заробітної плати та інших заохочувальних і компенсаційних виплат.

Основна заробітна плата нараховується за виконану роботу за тарифними ставками, відрядними розцінками або посадовими окладами. Вона не залежить від результатів господарської діяльності підприємства і включає такі виплати: оплату за фактично відпрацьовані людино-години, оплату простоїв не з вини працівника, доплати за суміщення професій, за класність тощо. Основна заробітна плата - база нормального відтворення робочої сили, залежить від результатів праці робітника, якості робочої сили, кваліфікації, виробничого досвіду тощо. Витрати на основну заробітну плату як основна частина фонду оплати праці безпосередньо входять до собівартості виробленої продукції, виконуваних робіт, наданих послуг. Основна заробітна плата визначається звичайно тарифною системою.

Додаткова заробітна плата – це складова заробітної плати працівників, до якої включають витрати на оплату праці, не пов'язані з виплатами за фактично відпрацьований час. Її нараховують у залежності від досягнутих і запланованих показників, умов виробництва, кваліфікації виконавців тощо. Розміри додаткової заробітної плати залежать від результатів господарської діяльності підприємства. Додаткова заробітна плата включає окремі види преміювання, винагороди та інші види заохочення, що вказані у Положенні з оплати праці підприємства. До складу додаткової заробітної плати включають такі надбавки і доплати, як оплата роботи у святкові та неробочі дні, в нічний час, оплата понаднормових робіт, за простої, причому не оплачуються простої з вини робітника, брак тощо.

Інші заохочувальні і компенсаційні виплати – це виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні виплати, інші грошові та матеріальні виплати, які не передбачені законодавством, або які провадяться понад встановлених законодавством норм.

Важливі складові організації заробітної плати – її форми, які забезпечують зв'язок між оплатою праці та її результатами (індивідуальними та колективними).

Заробітна плата на залізниці має дві базових форми: відрядну та погодинну. Кожна з них відповідає певній мірі кількості праці: перша – кількості виробленої

робітником продукції, а друга – кількості відпрацьованого працівником часу [34].

Класифікація основних форм оплати праці на залізниці наведена на рис. 2.1.

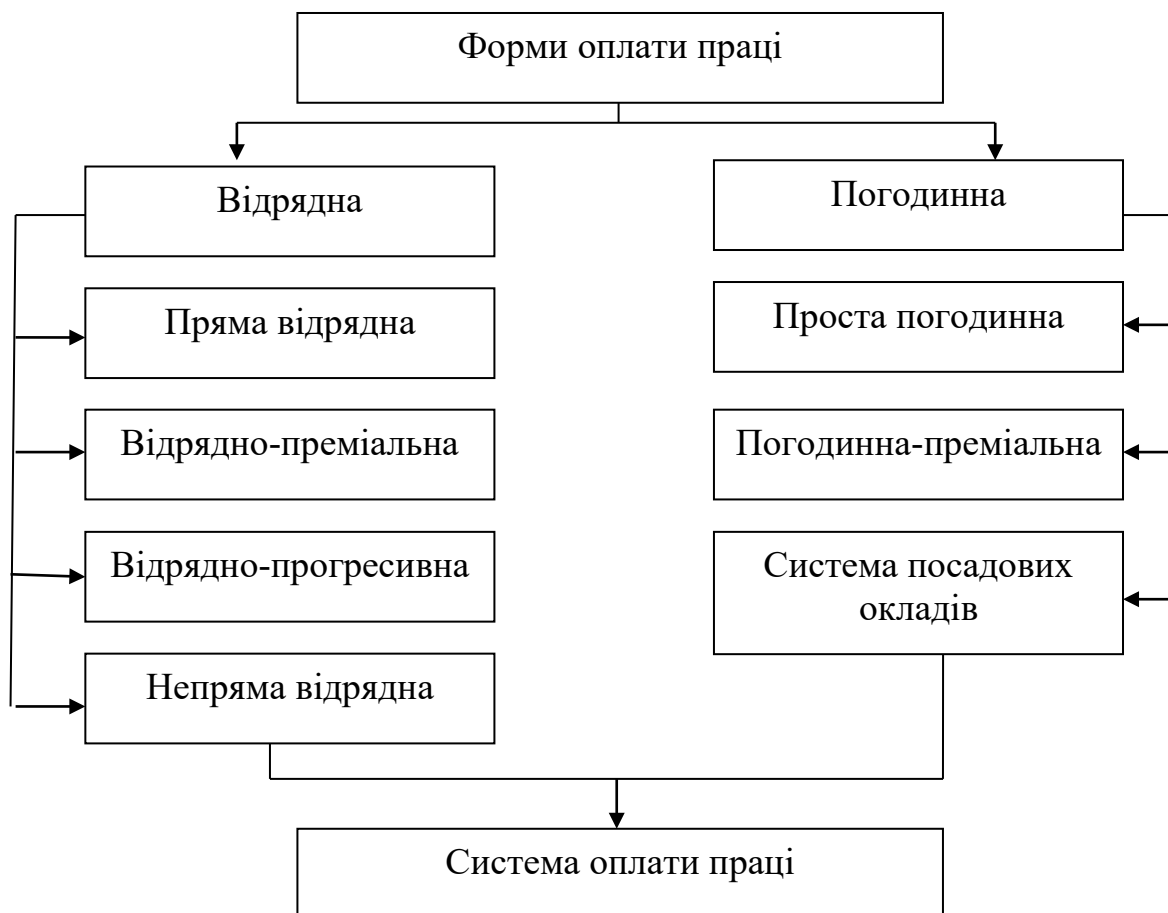


Рисунок 2.1 – Класифікація основних форм оплати праці на залізниці [34]

Форми і системи оплати праці встановлюються залізничним підприємством самостійно у колективному договорі з дотриманням загальних вимог і гарантій, що передбачені законодавством, генеральною та галузевими угодами.

Організація оплати праці на підприємстві здійснюється на основі розподілу функцій і робіт, нормування, тарифної системи, форм і систем оплати праці.

Тарифна система оплати праці включає комплекс: тарифну сітку, тарифні ставки, схему посадових окладів і тарифно-кваліфікаційні характеристики.

Тарифна сітка як сукупність тарифних розрядів і тарифних коефіцієнтів встановлює співвідношення у оплаті праці працівників різної кваліфікації.

Розмір тарифної ставки (окладу) першого тарифного розряду визначається на рівні встановленого державою мінімального розміру заробітної плати. Тарифні

ставки інших розрядів визначають множенням тарифної ставки першого розряду на тарифний коефіцієнт відповідного тарифного розряду.

Тарифно-кваліфікаційні характеристики, як основа для розподілу робіт та працівників залежно від складності робіт та кваліфікації працівників за розрядами тарифної сітки, є основою формування та регулювання (диференціації) зарплати.

Встановлені тарифні ставки, коефіцієнти та розряди, які визначають міру оплати праці, самі по собі не дають можливості розрахувати заробіток того чи іншого працівника. Виникає необхідність їх ув'язки з фактичними результатами (витратами) праці. Саме цю функцію виконують форми та системи оплати праці, обумовлюючи визначений порядок її нарахування.

Основними вимірниками витрат праці є кількість виготовленої продукції (наданих послуг) відповідної якості або робочий час у днях (годинах), протягом яких працівник зайнятий на підприємстві. Такому поділу вимірників витрат праці у тарифній системі відповідають дві форми оплати праці – відрядна і погодинна, які включають ряд систем для різних організаційно-технічних умов виробництва.

При відрядній формі оплата праці проводиться за нормами і розцінками, що встановлюються виходячи з розряду виконуваних робіт. Присвоєний робітникові кваліфікаційний (тарифний) розряд є підставою для надання йому можливості виконувати роботу відповідної складності.

Основні умови застосування відрядної оплати праці - наявність кількісних показників робіт, що безпосередньо залежать від конкретного працівника і піддаються точному обліку, а також необхідність стимулювання зростання випуску продукції та існування реальних можливостей підвищення виробітку на конкретному робочому місці. Використання цієї форми оплати праці вимагає встановлення обґрунтованих норм виробітку, чіткого обліку виконання і, що важливо, не повинно призводити до погіршення якості продукції, порушень технології, а також до перевитрачання сировини, матеріалів, енергії.

При прямій відрядній системі заробіток працівника – це добуток кількості одиниць продукції та розцінки за одиницю. Розцінка визначається діленням погодинної тарифної ставки на норму виробітку, або множенням погодинної



тарифної ставки на норму часу (у годинах) на виготовлення одиниці продукції.

При непрямій відрядній системі заробіток працівника залежить не від його особистого виробітку, а від результатів праці тих працівників, що він обслуговує. Ця система застосовується для оплати тих допоміжних робітників, праця яких не піддається нормуванню та обліку (наладчики, ремонтники тощо), але яка значною мірою визначає рівень виробітку основних робітників. Заробіток робітника при цій системі розраховується як добуток погодинної тарифної ставки на фактично відпрацьовану кількість годин цим робітником та середній коефіцієнт виконання норм виробітку всіма робітниками, що обслуговуються.

При відрядно-преміальній системі заробіток працівника включає відрядний заробіток та премію за досягнення певних результатів, що заохочуються.

У відрядно-прогресивній системі заробіток працівника включає відрядний заробіток у межах встановленої норми за звичайними відрядними розцінками, а для понад нормативного (базового) рівня робіт – за підвищеними розцінками залежно від ступеня виконання завдання.

Сутність акордної системи в тому, що працівникам розцінки встановлюють не за окремими операціями, а на комплекс робіт з визначенням кінцевого строку його виконання. Система заохочує до скорочення строків виконання робіт, тому доцільна, перш за все, при усуненні наслідків аварій, будівельних роботах тощо.

Погодинна оплата праці здійснюється за годинними (денними) тарифними ставками на підставі нормованих завдань або за місячними окладами. Погодинна оплата праці керівників, фахівців і службовців залізниці проводиться, як правило, за місячними посадовими окладами (ставками).

При простій почасовій оплаті заробіток працівника – це добуток годинної тарифної ставки відповідного розряду на кількість відпрацьованих годин. Через недостатній вплив на кількість і якість праці робітника цю систему застосовують досить рідко. Певною мірою усуває цей недолік почасово-преміальна система, у якій окрім тарифного заробітку працівник одержує премію за досягнення певних кількісних або якісних показників та у якій оплата може включати три частини:

- 1) почасовий заробіток, що розраховується пропорційно відпрацьованому

часу, та доплати за професійну майстерність та інтенсивність праці;

2) додаткову оплату за виконання нормованих завдань, що нараховується у процентах до почасової оплати за тарифом;

3) премію за зниження трудомісткості виробів або робіт.

Різновидом почасово-преміальної систем є дуже поширена система оплати за посадовими окладами. За цією системою оплачуються працівники, робота яких має стабільний характер (комірники, прибиральники та ін.).

Рівень оплати праці керівників і службовців на залізниці регулюється за їх посадовими окладами. Для повного обліку у цих посадових окладах відмінностей у кваліфікації і відповідальності робітників їм введено категорії. Кваліфікаційна категорія фахівця встановлюється у межах однієї посади та відображає ступень фактичної кваліфікації спеціаліста. Категорію та відповідний оклад спеціалістам встановлює керівник підприємства на підставі рекомендацій атестаційної комісії.

Погодинна оплата праці застосовується у випадках, коли: часта зміна змісту і послідовності операцій не дозволяє встановити індивідуальну норму виробітку; немає сенсу заохочувати збільшення випуску продукції; є жорстка регламентація витрат робочого часу безпосередньо технологією або організацією виробництва [34].

Типові форми первинних документів з обліку використання робочого часу і розрахунків з оплати праці показані у табл. 2.1.

Таблиця 2.1 – Типові форми первинних документів з обліку використання робочого часу і розрахунків з оплати праці [сформовано автором на основі [57]]

Назва документу	Індекс форм
1	2
Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу	П-1
Особова картка	П-2
Алфавітна картка	П-3
Особова картка спеціаліста з вищою освітою, який виконує науково-дослідні, проектно-конструкторські і технологічні роботи	П-4
Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу	П-5
Наказ (розпорядження) про надання відпустки	П-6
Список про надання відпустки	П-7

Залізниця, як й усі підприємства України, використовує первинні документи з обліку використання робочого часу і розрахунків з оплати праці, що затверджені наказами Міністерства статистики України та іншими нормативними актами.

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій.

Первинні документи складаються на бланках типових і спеціалізованих форм, затверджених відповідним органом державної влади.

Документування господарських операцій може здійснюватися із використанням виготовлених самостійно бланків, які повинні містити обов'язкові реквізити чи реквізити типових або спеціалізованих форм.

Філії Товариства для оформлення господарських операцій, які ураховують специфіку та особливості виробничої діяльності залізничної галузі, використовують галузеві первинні документи [34].

Первинні документи створюються, приймаються та застосовуються у бухгалтерському обліку в порядку, встановленому Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88 (із змінами і доповненнями) [45].

Якщо первинні документи створюються в електронному вигляді, Філії забезпечують виготовлення їх копій на паперовому носії.

Порядок руху первинних документів визначається графіком документообігу, який розробляється Філіями Товариства (їх структурними підрозділами) та затверджується їх керівництвом [34].

Зберігання первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється протягом строків, встановлених Переліком типових документів, що створюються під час діяльності державних органів та органів місцевого самоврядування, інших установ, підприємств та організацій, із зазначенням строків зберігання документів, затвердженим наказом Міністерства юстиції України від 12.04.2012 р. № 578/5 [37], але не менше трьох років.

Філії самостійно з дотриманням єдиних засад бухгалтерського обліку та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних обирають форму бухгалтерського обліку як певну систему регістрів бухгалтерського обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них.

Облікові регістри повинні мати повну назву, період реєстрації господарських операцій, посаду, прізвища і підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь в їх складанні.

У разі складання та зберігання облікових регістрів на електронних носіях Філії зобов'язані забезпечити технічні засоби для їх відтворення в зручному для читання вигляді або виготовлення копій на паперових носіях [34].

### **2.3 Облік оплати праці в системі рахунків бухгалтерського обліку**

Облікова політика АТ «Українська залізниця» визначає ведення бухгалтерського обліку заробітної плати та інших виплат працівникам [34]. Також облік виплат працівникам регулюється МСБО (IAS) 19 «Винагороди працівникам» [30].

Виплати працівникам – це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками, або при звільненні працівників.

Короткострокові виплати працівникам – це виплати працівникам (окрім виплат при звільненні працівників), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги.

Виплати при звільненні – це виплати працівникам, які підлягають сплаті в результаті: рішення Товариства звільнити працівника до встановленої дати виходу на пенсію, або рішення працівника погодитися на добровільне звільнення в обмін на такі виплати.

Виплати по закінченні трудової діяльності – це виплати працівникам (окрім виплат при звільненні працівників), які підлягають сплаті після закінчення трудової діяльності.

Інші довгострокові виплати працівникам – це всі виплати працівникам, окрім короткострокових виплат, виплат по закінченні трудової діяльності та виплат при звільненні.

Заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу. Структура заробітної плати: основна заробітна плата, додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

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

Додаткова заробітна плата – це винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

Інші заохочувальні та компенсаційні виплати – це виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми.

Забезпечення - зобов'язання з невизначеним строком або сумою [30].

Аналітичний облік розрахунків із працівниками ведеться в розрахункових відомостях. Цій зведений документ відображає розрахунки з робітниками, а саме: нараховані суми по кожному працівнику за видами нарахувань, суми утримань з нарахованих сум, суми до отримання.

Нараховані суми відображаються також в особових рахунках установлені

форми, які щомісяця надаються працівникам.

Розрахункові відомості складають щомісяця по підрозділу, допоміжній службі або відділу з групуванням прізвищ робітників у розрізі категорій працюючих. Відомість складається із чотирьох частин: у першій вказується прізвище, ім'я, по батькові кожного працівника і його посада, у другій - суми всіх видів нарахованої зарплати за її видами, в третій - утримання за їх видами, а четвертій - суми до виплати.

При автоматизованому способі розрахунку заробітної плати на підприємстві замість особових рахунків використовують картки-довідки, що містять у собі відомості о сумі нарахованої заробітній плати, здійснених утриманнях за їх видами, а також суму, що належить виплаті. Картки відкриваються та заповнюються протягом 2-3 років. По закінченні цього строку картки складаються за абеткою, прошиваються та зберігаються як і інші бухгалтерські документи тривалого зберігання. На початку наступного року відкриваються нові картки, у які переносяться загальні відомості про робітника та необхідні утримання із його заробітку. Інформацію, що міститься у картці-довідці, використовують для розрахунку середнього заробітку, визначення сукупного річного доходу, заповнення податкової картки.

Аналітичний облік депонованої заробітної плати при обробці інформації ручним способом ведеться у книзі обліку депонованих сум. При автоматизованій обробці інформації замість книги обліку ведеться реєстр депонентів. Книга обліку депонованої заробітної плати відкривається на календарний рік. Для кожного депонента виділяється рядок, у якому вказують табельний номер, прізвище, депоновану суму, у подальшому робиться відмітка о її виплаті з вказанням місяця. Суми, що залишилися на кінець року, переносять у нову книгу, що відкривається на наступний рік [34].

Бухгалтерський облік розрахунків за виплатами працівниками ведеться на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам за такими субрахунками:

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

- 663 «Розрахунки за іншими виплатами»;
  - 6630 «Нараховано допомогу з тимчасової непрацездатності за рахунок коштів роботодавця»;
  - 6631 «Нараховано допомогу за рахунок коштів фондів соціального страхування»;
  - 6632 «Розрахунки за іншими виплатами» [38].

Рахунок 66 бухгалтеру «Розрахунки за виплатами працівникам» призначений для узагальнення інформації про розрахунки за виплатами працівникам (які належать як до облікового, так і до необлікового складу підприємства) з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомоги тощо), за не одержані в установлений строк із каси підприємства суми з виплат працівникам, за іншими поточними виплатами.

За кредитом рахунку 66 відображаються нарахована працівникам підприємства основна та додаткова заробітна плата, премії, допомога по тимчасовій непрацездатності, інші належні до нарахування працівникам виплати, за дебетом — виплата основної та додаткової заробітної плати, премій, допомоги по тимчасовій непрацездатності тощо; вартість одержаних матеріалів, продукції та товарів у рахунок зарплати (погашення заборгованості перед працівниками за іншими виплатами); утримання податку з доходів фізичних осіб відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, платежів за виконавчими документами та інші утримання з виплат працівникам.

Заборгованість підприємства з виплат працівникам в разі одержання підприємством готівки для виплати через касу підприємства та неотримання її працівниками в установлений строк відображається за дебетом субрахунків 661 «Розрахунки за заробітною платою» і 663 «Розрахунки за іншими виплатами» та кредитом субрахунку 662 «Розрахунки за депонентами».

На субрахунок 663 «Розрахунки за іншими виплатами» ведеться облік розрахунків за виплатами, що не належать до фонду оплати праці, зокрема допомога по частковому безробіттю чи допомога по тимчасовій непрацездатності.

Аналітичний облік розрахунків ведеться за кожним працівником, видами виплат та утримань [17].

Для цілей бухгалтерського обліку виплати працівникам класифікуються на наступні групи:

- короткострокові виплати;
- виплати при звільненні;
- виплати по закінченню трудової діяльності;
- інші довгострокові виплати.

*Облік короткострокових виплат працівникам.*

Короткострокові виплати включають виплати, наведені в переліку, якщо очікується, що такі виплати будуть повністю сплачені протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги, зокрема:

- виплати основної заробітної плати;
- виплати додаткової заробітної плати;
- виплати інших заохочувальних та компенсаційних виплат;
- нарахування витрат на обов'язкове соціальне страхування працівників;
- виплати за невідпрацьований час (зокрема, щорічні відпустки, виплати лікарняних та інший оплачуваний невідпрацьований час).

Товариство відображає зобов'язання з виплати основної, додаткової заробітної плати, а також інших заохочувальних та компенсаційних виплат на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

При цьому, якщо за результатами надання послуг працівником у звітному періоді такий працівник має право на отримання в майбутньому заохочувальних виплат, які підлягають накопиченню, і відповідне зобов'язання відповідає визначенню забезпечення, то Товариство визнає забезпечення на матеріальне заохочення з визнанням витрат в поточному періоді на рахунках, на які були списані відповідні витрати по заробітній платі працівника, що надавав послуги.

Виплати за невідпрацьований час, періоди відсутності поділяються на:



- виплати, що підлягають накопиченню (наприклад, щорічні відпустки);
- виплати, що не підлягають накопиченню (наприклад, по тимчасовій непрацездатності).

Виплати за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню, – це такі, що переносяться на майбутні періоди та можуть використовуватися в майбутніх періодах, якщо права поточного періоду не використані повністю.

Зобов'язання з виплат за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню, визнаються в момент надання працівниками послуг, які призводять до виникнення зобов'язання Товариства оплатити в майбутньому відповідну виплату (наприклад, відпускні). Таке зобов'язання визнається через створення забезпечення у звітному періоді.

Зобов'язання з виплат за невідпрацьований час, що не підлягають накопиченню, не переносяться на майбутні періоди: вони закінчуються, якщо відповідне право на отримання виплати за невідпрацьований час не було використано повністю впродовж поточного періоду, і не надають права працівникам отримати грошові кошти за невідпрацьований час при звільненні з суб'єкта господарювання (наприклад, оплата тимчасової непрацездатності (тією мірою, якою невикористані в минулому дні з правом на оплату невідпрацьованого часу не збільшують кількості днів з правом на оплату невідпрацьованого часу в майбутньому), декретних відпусток для матері чи батька).

#### *Облік виплат працівникам при звільненні.*

Зобов'язання по виплатах при звільненні визнається на дату, що відбулась раніше:

- коли Товариство не може скасувати пропозицію щодо здійснення виплат при звільненні працівників;
- коли визнаються витрати у зв'язку з реструктуризацією (при якій проводиться звільнення працівників).

Для визнання зобов'язання з виплат працівникам при звільненні, що виникло в результаті рішення працівника прийняти пропозицію звільнення за

відповідну винагороду, датою, коли Товариство не може анулювати таку пропозицію здійснити виплату при звільненні є дата, що відбулась раніше:

- коли працівник приймає пропозицію щодо звільнення;
- коли вступає в дію заборона (юридична, регуляторна, контрактна тощо) на можливість Товариства анулювати пропозицію щодо здійснення виплат при звільненні працівників (тобто, коли пропозиція вже здійснена та не може бути відкликаною).

Для визнання зобов'язання з виплат працівникам при звільненні, що виникло в результаті рішення Товариства звільнити працівника, датою, коли Товариство не може анулювати таку пропозицію здійснити виплату при звільненні є дата, коли Товариство повідомило відповідного працівника про звільнення та виконуються всі нижче наведені критерії:

- дії, що здійснюються для завершення плану звільнення працівників, свідчать про те, що ніяких суттєвих змін до такого плану внесено не буде (тобто, що план буде виконаний і працівники будуть звільнені);
- план звільнення містить кількість працівників, яких планується звільнити (а також опис їхніх функцій, розміщення тощо), та очікувані дати звільнення;
- план звільнення визначає види та суми винагород, що будуть виплачені при звільненні працівників.

При оцінці зобов'язання з виплат при звільненні Товариство розділяє такі виплати на:

- такі, що очікуються бути повністю сплаченими протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому зобов'язання з виплат при звільненні визнається;
- такі, що не очікуються бути повністю сплаченими протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому зобов'язання з виплат при звільненні визнається.

*Облік виплат працівникам по закінченню трудової діяльності.*

До виплат працівникам по закінченню трудової діяльності в Товаристві відносяться виплати додаткових пенсій певним категоріям теперішніх та колишніх працівників, які мають право на пенсію за віком на пільгових умовах.

*Облік інших довгострокових виплат працівникам.*

Інші довгострокові виплати працівникам Товариства, що не будуть повністю сплачені протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги можуть включати, наприклад:

- довгострокові компенсовані періоди відсутності, такі як додаткова відпустка за вислугу років або оплачувана академічна відпустка;
- виплати за вислугу років;
- інші відстрочені компенсації.

Зобов'язання за планами інших довгострокових виплат оцінюються як і забезпечення на виплату пенсій та обліковуються на відповідних субрахунках рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» відповідно до сутності виплат.

*Створення забезпечень.*

Філії створюють забезпечення на виплату відпусток працівникам з урахуванням суми обов'язкових відрахувань (зборів) та відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, забезпечення на матеріальне заохочення, а також інші забезпечення для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат, які самостійно визначаються АТ «Укрзалізниця» за окремим рішенням.

Сума забезпечення на виплату відпусток працівникам визначається щомісячно як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотка, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці.

Сума забезпечення відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування визначається як добуток суми забезпечення оплати відпусток і суми відсотків розміру страхових внесків і зборів.

Сума забезпечення на матеріальне заохочення, з урахуванням суми обов'язкових відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, визначається на квартальну та річну дату балансу у розмірі витрат, передбачених консолідованим фінансовим планом АТ «Укрзалізниця» та основними фінансово-економічними показниками Філій: на виплату матеріальної допомоги на оздоровлення; грошової допомоги у зв'язку з виходом на пенсію вперше; винагороди за підсумками роботи за рік; премій до ювілейних дат та інших виплат, визначених колективними договорами підприємств, які підлягають накопиченню у звітному періоді за виконану працівниками у цьому періоді роботу, а їх виплата буде здійснена у майбутньому.

Облік розрахунків за зборами на обов'язкове державне пенсійне страхування, на обов'язкове соціальне страхування, на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття тощо, за індивідуальним страхуванням персоналу підприємства, страхуванням майна та за іншими розрахунками за страхуванням ведеться на рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням».

За кредитом рахунка 65 «Розрахунки за страхуванням» відображаються нараховані зобов'язання за страхуванням, а також одержані від органів страхування кошти, за дебетом – погашення заборгованості та витрачання коштів страхування на підприємстві.

Порядок справляння та використання зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування, на обов'язкове соціальне страхування, на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття та на інші види страхування регулюється чинним законодавством [34].

Рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням» має такі субрахунки:

- 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»;
- 652 «За соціальним страхуванням»;
- 654 «За індивідуальним страхуванням»;
- 655 «За страхуванням майна» [38].

На субрахунок 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного

соціального страхування» ведеться облік розрахунків за єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування тощо.

На субрахунку 652 «За соціальним страхуванням» ведеться облік розрахунків з Фондом соціального страхування України за збором на обов'язкове соціальне страхування.

На субрахунку 654 «За індивідуальним страхуванням» ведеться облік розрахунків зі страховими організаціями по індивідуальному страхуванню персоналу підприємства, за їх письмовими дорученнями, у разі добровільного страхування, з нарахованої їм заробітної плати страхових внесків за договорами та по обов'язковому страхуванню, що встановлюється законодавством.

На субрахунку 655 «За страхуванням майна» ведеться облік розрахунків за страхуванням майна підприємства та майна працівників підприємства. Такі страхові платежі підлягають перерахуванню страховим організаціям [17].

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» (Закон № 2464) [58] єдиний внесок – це консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб та членів їхніх сімей на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування. Єдиний внесок не входить до системи оподаткування. Податкове законодавство не регулює порядок нарахування, обчислення і сплати єдиного внеску (частина 2 статті 8 Закону № 2464) [58].

Органом уповноваженим вести облік платників єдиного внеску, забезпечувати збір та ведення обліку страхових коштів, контролювати повноту та своєчасність їх сплати, вести Державний реєстр загальнообов'язкового державного соціального страхування відповідно до цього Закону [58] визначено Пенсійний Фонд України.

Максимальна величина, з якої нараховують і утримують єдиний внесок

дорівнює п'ятнадцяти розмірам мінімальної заробітної плати, встановленої законом, на яку нараховується єдиний внесок

Відсоток єдиного внеску, який нараховує роботодавець на фонд оплати праці найманих працівників складає 22% [58].

Відповідно до пп. 1.1 п. 16-1 підрозділу 10 розділу XX Податкового Кодексу України платниками військового збору є особи, визначені п. 162.1 ст. 162 ПК. Згідно з п. 162.1 Податкового Кодексу України платниками є: фізична особа - резидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні; фізична особа - нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні; податковий агент [41].

Відповідно до п.п. 1.2 п. 16-1 підрозділу 10 розділу XX ПК об'єктом оподаткування військовим збором є доходи у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами; виграшу в державну та недержавну грошову лотерею, виграш гравця (учасника), отриманий від організатора азартної гри [41].

Оподаткуванню військовим збором (розмір 1,5%) підлягають доходи у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами (виграшу в державну та недержавну грошову лотерею, виграшу гравця (учасника), отриманого від організатора азартної гри) без вирахування сум ПДФО, страхових внесків до Накопичувального фонду, у випадках, передбачених законом, тощо [41].

Військовий збір слід обліковувати на субрахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами».

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Мінфіну України від 30.11.1999 р. № 291 [39],

на субрахунку 642 ведеться облік розрахунків за зборами (обов'язковими платежами), які справляються відповідно до чинного законодавства й облік яких не ведеться на рахунку 65 «Розрахунки зі страхування».

Суми утриманого збору з виплат працівникам, що входять до фонду оплати праці, відображають кореспонденцією рахунків:

Дт 661 «Розрахунки за заробітною платою»

Кт 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами».

Якщо військовий збір сплачується із сум, які підприємство утримує (як податковий агент) в непрацівника, зокрема, під час виплати винагороди за цивільно-правовими договорами, то для відображення суми утриманого збору застосовують субрахунок 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Тобто в такому випадку утримання військового збору відображають кореспонденцією рахунків:

Дт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»

Кт 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами».

Сплата військового збору до бюджету відображається кореспонденцією:

Дт 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»

Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

Аналітичний облік ведеться за кожним видом зборів і відрахувань, по страхувальниках та окремих договорах страхування.

Розрахунок відпусткових (В) здійснюється за такою формулою 2.1:

$$B = 3 / (Др. - СНдн - Ндн) * Ккл.дн, \quad (2.1)$$

де 3 – сумарний заробіток працівника за останні перед наданням відпустки 12 місяців або менший за фактично відпрацьований період;

Др – відповідна кількість календарних днів року чи меншого фактично відпрацьованого періоду;

СНдн – кількість святкових і неробочих днів, встановлених законодавством;

Ндн – кількість робочих днів, протягом яких працівник не працював, при скороченому робочому тижні, а також кількість календарних днів перебування працівника у відпустці без збереження заробітної плати або із частковим її

збереженням;

Ккл.дн - число календарних днів наданої працівнику відпустки [34].

Бухгалтерські записи з обліку нарахування заробітної плати і заборгованості зі страхування представлені у табл. 2.2.

Таблиця 2.2 – Кореспонденція рахунків з обліку заробітної плати [сформовано автором]

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Нарахована заробітна плата та відрахування на соціальні заходи персоналу, зайнятому у будівництві, що здійснюється господарським способом для власних потреб підприємства, за монтаж устаткування в процесі будівництва	151	661, 651
Нарахована заробітна плата та відрахування на соціальні заходи працівникам, зайнятим виготовленням власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 «Основні засоби» (крім об'єктів будівництва)	152	661, 651
Нарахована заробітна плата та відрахування на соціальні заходи працівникам. Зайнятим виготовленням власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи»	153	661, 651
Нарахована заробітна плата та відрахування на соціальні заходи працівникам, зайнятим виготовленням власними силами нематеріальних активів	154	661, 651
Нарахована заробітна плата та відрахування на соціальні заходи робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або надання послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат	23	661, 65
Нарахована заробітна плата та відрахування на соціальні заходи працівникам, зайнятим виправленням браку та утриманням гарантійних майстерень	24	661, 651
Нарахована заробітна плата працівникам за період відпустки за рахунок створеного забезпечення виплат відпусток	471	661, 651
Нараховані додаткові пенсії персоналу	472	661
Нарахована заробітна плата та відрахування на соціальні заходи апарат, зайнятому організацією виробництва та управління дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, удосконаленням технології й організації виробництва, а також апарату, зайнятому технологічним контролем і обслуговуванням виробничого процесу, оплата простоїв	91	661, 651



Продовження табл. 2.2.

1	2	3
Нарахована заробітна плата та відрахування на соціальні заходи апарату управління підприємством та загальногосподарському персоналу	92	661, 651
Нарахована заробітна плата та відрахування на соціальні заходи працівникам, зайнятим реалізацією та рекламою продукції, ремонтом і охороною основних засобів та інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом	93	661, 651
Нарахована заробітна плата та відрахування на соціальні заходи працівникам, зайнятим дослідженнями та розробками	941	661, 651
Нарахована заробітна плата та відрахування на соціальні заходи працівникам житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку. Санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення	949	661, 651
Нарахована заробітна плата та відрахування на соціальні заходи працівникам, зайнятим ліквідацією основних засобів	976	661, 651
Нарахована заробітна плата та відрахування на соціальні заходи працівникам, зайнятим запобіганням та ліквідацією наслідків надзвичайних подій (на відновлювальних роботах)	99	661, 651
Нарахована оплата працівникам перших п'яти днів непрацездатності, що здійснюється за рахунок коштів підприємства	94	661
Нарахування суми матеріального забезпечення - допомоги по тимчасовій непрацездатності, що здійснюється за рахунок Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності	378	661
Утриманий із заробітної плати податок на доходи фізичних осіб	661	641
Утриманий із заробітної плати військовий збір	661	642
Утримані із заробітної плати профспілкові внески	661	685
Утримані із заробітної плати суми за виконавчими листами	661	685
Утримані із заробітної плати не повернуті вчасно підзвітні суми	661	372
Утримані із заробітної плати позики, раніше видані працівникам підприємства	661	377
Утримані із заробітної плати суми допущеного браку	661	24
Утримані із заробітної плати суми завданого підприємству збитку	661	375
Депонована заробітна плата	661	662
Видана з каси заробітна плата	661	301
Перераховані кошти з особових рахунків у банку на особові рахунки працівників	661	311

З метою рівномірного включення витрат на оплату відпусток до складу витрат звітного періоду підприємство повинне резервувати кошти для забезпечення майбутніх платежів [34].

Облік руху і залишків коштів на оплату чергових відпусток працівників ведеться на рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», субрахунок 471 «Забезпечення виплат відпусток». По кредиту цього субрахунка відображається нарахування забезпечення, по дебету – його використання [17]. Нарахування заробітної плати за час відпустки за рахунок створеного забезпечення відображається записом:

Дебет 471 «Забезпечення виплат відпусток»

Кредит 661 «Розрахунки за заробітною платою».

По дебету субрахунка 471 також відображаються обов'язкові відрахування і збори у фонди соціального страхування.

Оплата працівникам перших п'яти днів непрацездатності, що здійснюється за рахунок коштів підприємства, відображається за дебетом рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» та кредитом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

Решта днів, починаючи із шостого, оплачуються за рахунок коштів Фонду соціального страхування із ТВП, але при цьому Фонд (на підставі заяви-розрахунку страхувальника) перераховує кошти на спец рахунок страхувальника у банку.

Кошти на оплату лікарняних листків мають надійти від Фонду протягом 10 робочих днів після подання заяви-розрахунку (абзац «д» п. 9 п. 11 розд. VIII Закону від 08.07.10 р. № 2464-VI ) [58]. Сума допомоги з тимчасової непрацездатності є базою обкладення ЄСВ і ПДФО. Тому при кожній виплаті допомоги працівникам роботодавець зобов'язаний перераховувати відповідні суми ЄСВ (22%) та ПДФО (18 %) до Пенсійного фонду та до бюджету.

Розмір ставки ЄСВ для лікарняних (оплата перших 5 днів тимчасової непрацездатності та допомога з тимчасової непрацездатності, виплачувана за рахунок засобів ФСС ТВП), становить 22% у частині нарахувань.

Нарахування суми матеріального забезпечення - допомоги по тимчасовій непрацездатності, що здійснюється за рахунок Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, відображається за дебетом субрахунку 378

«Розрахунки з державними цільовими фондами» та кредитом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

Надходження грошових коштів на рахунок підприємства для виплати допомоги працівникам відображається за дебетом рахунку 31 «Рахунки в банках» і кредитом субрахунку 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами», а виплата цієї допомоги працівникам відображається за дебетом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» та кредитом рахунку 30 «Готівка» [17].

Розмір допомоги з тимчасової непрацездатності (Дн) визначається за формулою 2.2:

$$Дн = ЗПд \times КДн \times Кзс, \quad (2.2)$$

де ЗПд – середньоденна заробітна плата, визначена відповідно до кількості робочих (календарних) днів, грн.;

КДн – кількість днів тимчасової непрацездатності;

Кзс – коефіцієнт, що враховує загальних трудовий стаж роботи.

Згідно Закон України «Про загальнообов’язкове державне соціальне страхування» від 23.09.1999 р. №1105 зі змінами та доповненнями допомога виплачується виходячи із загального трудового стажу у таких розмірах:

- при страховому стажі до 3 років допомога виплачується в розмірі 50% середньої зарплати;
- при страховому стажі від 3 до 5 років - у розмірі 60% середньої зарплати;
- при страховому стажі від 5 до 8 років - у розмірі 70% середньої зарплати;
- при страховому стажі понад 8 років - у розмірі 100% середньої зарплати.

Сума допомоги по тимчасовій непрацездатності (включаючи догляд за хворою дитиною або хворим членом сім’ї) в розрахунку на місяць не повинна перевищувати розміру максимальної величини бази нарахування єдиного внеску, з якої сплачувалися страхові внески до Фонду.

Утримання із заробітної плати можуть провадитися тільки у випадках,

передбачених законодавством [56].

## **2.4 Податковий облік розрахунків з оплати праці**

Заробітна плата в Україні нараховується відповідно до норм Закону України «Про оплату праці» № 108/95 –ВР від 24.03.1995 р. зі змінами та доповненнями [61] та регламентується Кодексом Законів про працю [21]. До фонду оплати праці входить основна та додаткова заробітна плата, заохочувальні та компенсаційні виплати, матеріальна допомога. Основна заробітна плата нараховується виходячи з затверджених посадових окладів та розраховується шляхом множення середньоденної (середньогодинної) зарплати у відповідному місяці на кількість відпрацьованих днів (годин) в цьому місяці. Для визначення середньоденної (середньогодинної) заробітної плати потрібно посадовий оклад працівника розділити на встановлену норму робочого часу.

Податки на заробітну плату включають три складових:

### **1. Єдиний соціальний внесок (нарахування).**

База для нарахування ЄСВ складається з усіх видів заробітної плати, допомоги з тимчасової непрацездатності та по вагітності та пологах її розмір дорівнює 22% від нарахованого доходу. Виняток становить заробітна плата, яка нараховується працівникам з обмеженими можливостями. Для цієї категорії працюючих ставка встановлена на рівні 8,41%.

З 01.09.2020 р. розмір мінімальної заробітної плати складає 5000,00 грн. Прожитковий мінімум на одну особу в розрахунку на місяць у 2020 році складає: з 1 січня 2020 року - 2027 грн, з 1 липня - 2118 грн, з 1 грудня - 2189 грн [56].

Частиною 5 статті 8 Закону №2464 передбачено, що якщо база нарахування єдиного внеску не перевищує розміру мінімальної заробітної плати, сума єдиного внеску розраховується як добуток розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на місяць, за який отримано дохід, та ставки єдиного внеску [58]. Тобто, незалежно від того працює працівник неповний робочий день, на 0,5 ставки, перебував у відпустці без збереження зарплати, чи за інших підстав йому

була нарахована зарплата в розмірі менше мінімальної, роботодавець повинен обов'язково сплачувати ЄСВ в мінімальному розмірі:  $5000 \text{ грн.} \times 22\% = 1100 \text{ грн.}$

Якщо нараховується заробітна плата особі, що працює за сумісництвом чи якщо працівник отримує дохід у вигляді винагороди за договором цивільно-правового характеру, який не перевищує розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на місяць, ЄСВ нараховується на фактично нараховану заробітну плату чи винагороду за договором цивільно-правового характеру незалежно від її розміру, але з урахуванням максимальної величини бази нарахування.

Максимальний розмір щомісячної страхової виплати не повинен перевищувати 10 розмірів прожиткового мінімуму, встановленого для працездатних осіб.

Мінімальний розмір призначеної щомісячної страхової виплати потерпілому у перерахунку на 100 відсотків втрати професійної працездатності не може бути меншим за прожитковий мінімум, встановлений для працездатних осіб [56]

## 2. Податок на доходи фізичних осіб (утримання)

Згідно з розділом IV Податкового Кодексу України фізичні особи – резиденти, які отримують доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи, а також фізичні особи – нерезиденти, які отримують доходи з джерела їх походження в Україні сплачують податок на доходи фізичних осіб [41].

Відповідно до п.164.1. ст. 164 розділу IV [Податкового кодексу України](#) (далі Кодекс) базою оподаткування податком на доходи фізичних осіб (далі ПДФО) є загальний оподатковуваний дохід платника податку [41].

Загальний оподатковуваний дохід є будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду.

Одними з основних складових загального оподаткованого доходу платника податку є дохід у вигляді заробітної плати, нарахований (виплачений)

йому відповідно до умов трудового договору (контракту), а також винагорода за цивільно-правовими договорами за виконання робіт (надання послуг).

Відповідно до п. 164.6. ст. 164 розділу IV Кодексу у 2020 році під час нарахування доходу у формі заробітної бази оподаткування ПДФО визначається як нарахована заробітна плата, зменшена на суму страхових внесків до Накопичувального фонду, а у випадках, передбачених законом, — обов'язкових страхових внесків до недержавного пенсійного фонду, які відповідно до закону сплачуються за рахунок заробітної плати працівника, а також на суму податкової соціальної пільги за її наявності [41].

При нарахуванні в 2020 році доходів у вигляді винагороди за цивільно-правовими договорами за виконання робіт (надання послуг) база оподаткування ПДФО визначається як нарахована сума такої винагороди без будь яких відрахувань з неї.

Відповідно до п. 167.1. ст. 167 розділу IV Кодексу ставка ПДФО до бази оподаткування у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами становить 18 відсотків

База оподаткування ПДФО у формі заробітної плати і винагороди за цивільно-правовими договорами ніякими сумами не обмежується.

Крім того, ст. 169.1 ПКУ передбачено право платників податку на застосування податкової соціальної пільги (далі - ПСП), яка надає змогу платникам податку на доходи фізичних осіб зменшити нарахований загальний місячний оподаткований дохід у вигляді заробітної плати.

Податкова соціальна пільга застосовується до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та винагороди), якщо його розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10

гривень [41]. Граничний розмір доходу у вигляді заробітної плати, до якого може застосовуватись ПСП у 2020 р  $= 2102,0 \cdot 1,4 = 2940$  грн . Однак застосовуючи пільгу «на дітей», ця сума збільшується кратно кількості дітей.

Сума ПСП, на яку зменшується заробітна плата, визначається як відсоток прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого законом на 1 січня звітного податкового року [41].

Беручи до уваги прожитковий мінімум для працездатної особи (тобто 2102,02 грн.), з 01 січня 2020 р податкова соціальна пільга отримала такі розміри:

- $100 \% = 2102,00 \text{ грн} \cdot 50\% = 1051,00 \text{ грн};$
- $150 \% = 150\% \cdot (2102,00 \text{ грн} \cdot 50\%) = 1576,50 \text{ грн};$
- $200 \% = 200 \% \cdot (2102,00 \text{ грн} \cdot 50\%) = 2102,00 \text{ грн} [36].$

ПСП застосовується з дня отримання роботодавцем заяви платника податку про застосування пільги та документів, що підтверджують таке право.

У разі перевищення нарахованої місячної зарплати понад установлений Податковим кодексом розмір питання щодо надання ПСП не розглядається незалежно від категорії платника податку [41].

### 3. Військовий збір (утримання)

Відповідно до пункту 16<sup>1</sup> Підрозділу 10 Інші перехідні положення Податкового кодексу тимчасово встановлюється військовий збір який повинен утримуватися в розмірі 1,5% від нарахованої заробітної плати за усіма видами нарахувань [53].

Ставки ПДФО, військового збору та ЄСВ для окремих видів доходів у 2020 роцы наведені у табл. 2.3.

Заробітна плата виплачується працівникам регулярно в робочі дні в строки, установлені колективним договором або нормативним актом роботодавця, але не рідше ніж двічі на місяць через проміжок часу, що не перевищує 16 календарних днів, та не пізніше 7 днів після закінчення періоду, за який здійснюється виплата (ст. 24 Закону про оплату праці [61], ст. 115 КЗпП [21]. Роботодавець несе відповідальність за своєчасне перерахування до відповідних органів утримань та нарахувань на заробітну плату.

Таблиця 2.3 – Ставки ПДФО, військового збору та ЄСВ для окремих видів доходів у 2020 році [сформовано автором на основі [41, 58]]

Вид виплати	Звичайні працівники			Працівники з обмеженими можливостями		
	нарахування	утримання		нарахування	утримання	
	ЄСВ	ПДФО	ВЗ	ЄСВ	ПДФО	ВЗ
Зарплата	22%	18%	1,5%	8,41%	18%	1,5%
Лікарняні	22%	18%	1,5%	8,41%	18%	1,5%
Декретні	22%	х	х	8,41%	х	х
Винагорода за ЦПД, за винятком ЦПД з підприємцем	22%	18%	1,5%	22%	18%	1,5%

Строки сплати податків з заробітної плати:

— Єдиний соціальний внесок – одночасно з виплатою заробітної плати (пункт 8 статті 9 Закону від 08.07.2010 № 2464-VI) [58].

— Податок на доходи фізичних осіб – одночасно з виплатою заробітної плати (пункт 168.1.2 Податкового кодексу) [41].

— Військовий збір утримується та перераховується до бюджету так само, як і податок на доходи фізичних осіб, тобто одночасно з виплатою заробітної плати [41].

Звіт про суму нарахованого єдиного соціального внеску подають щомісяця до Пенсійного фонду. Термін: до 20 числа місяця, наступного за звітним місяцем.

Форму 1ДФ з ПДФО та військового збору подають щоквартально до податкової. Термін: протягом 40 днів після закінчення звітного кварталу [41].

## 2.5 Порядок складання внутрішньої та статистичної звітності щодо оплати праці

Відповідно до статутних документів АТ «Укрзалізниця» (далі Товариство) веде бухгалтерський, податковий, статистичний, оперативний та управлінський облік результатів своєї господарської діяльності.



Розглянемо галузеву статистичну звітність залізничного транспорту.

Залізничний транспорт як окрема галузь народногосподарського комплексу надає послуги з перевезень. Діяльність АТ «Укрзалізниця» здійснює декілька видів економічної діяльності. Так з метою ведення окремого бухгалтерського обліку доходів і витрат АТ «Укрзалізниця» виділяє наступні види діяльності: основні види економічної діяльності; допоміжна діяльність; інші види економічної діяльності.

Термін «основна діяльність залізничного транспорту» означає діяльність усіх взаємозв'язаних у межах єдиного виробничо-технологічного комплексу підприємств залізничного транспорту, спрямовану на забезпечення перевезень пасажирів, вантажів, багажу, вантажобагажу, пошти та виконання пов'язаних з ними робіт (послуг).

Основні види економічної діяльності включають в себе наступні групи: послуги з перевезення; види економічної діяльності, що забезпечують перевезення.

До послуг з перевезень включаються:

- пасажирські перевезення у внутрішньому (крім приміського) та міжнародному сполученнях;
- пасажирські перевезення у приміському сполученні;
- вантажні перевезення.

На сьогодні пасажирські перевезення є збитковими і покриваються доходами від вантажних перевезень.

Забезпечення об'єктивного розподілу витрат в бухгалтерському обліку, створення прозорості фінансово-економічної звітності за основними видами економічної діяльності залізничного транспорту та за видами перевезень, потребує внесення змін до бухгалтерського обліку окремих господарських операцій та до галузевої звітності. З цією метою Державною адміністрацією залізничного транспорту розроблена Номенклатура витрат з основних видів економічної діяльності залізничного транспорту України, затверджена наказом Укрзалізниці від 21.08.2007 р. № 417-Ц [41]. Відповідно для забезпечення потреби

у статистичній інформації введена *форма звітності №10-Зал «Звіт про доходи і витрати з основних видів економічної діяльності залізничного транспорту України»*.

Метою розробки нової звітності є зведення всієї різноманітності господарської діяльності структурних підрозділів залізничного транспорту України до єдиної схеми. Розробку нової звітності здійснено з урахуванням особливостей діяльності залізничного транспорту та виходячи із потреб управління галуззю, обліку, аналізу та контролю.

Для заповнення форми звітності №10-Зал розроблені «Методичні рекомендації щодо формування витрат у бухгалтерському обліку» [28] відповідно до Номенклатури витрат з основних видів економічної діяльності залізничного транспорту України [32] та Порядку заповнення форм галузевої статистичної звітності №10-Зал «Звіт про доходи і витрати з основних видів економічної діяльності залізничного транспорту України» [46], затверджені наказом УЗ від 26.11.2008 р. №519-Ц (зі змінами).

Форма звітності №10-Зал «Звіт про доходи і витрати з основних видів економічної діяльності залізничного транспорту України», розроблена на базі нової Номенклатури витрат з основних видів економічної діяльності залізничного транспорту України, складається із двох блоків звітів:

- форма № 10.1-Зал «Звіт про доходи та витрати за видами економічної діяльності та видами перевезень за плановими показниками»;
- форма № 10.2-Зал «Звіт про доходи та витрати за видами економічної діяльності та видами перевезень за фактичними показниками».

Форму №10-Зал. складають структурні підрозділи, діяльність яких спрямована на забезпечення єдиного технологічного процесу перевезень (структурні підрозділи, галузеві та фінансово-економічні служби регіональних філій-залізниць, підприємства, що входять до сфери управління АТ «Укрзалізниця») та подають органу, вищому за підпорядкуванням, у строки, встановлені для здачі квартальної і річної фінансової звітності.

При складанні звітів необхідно користуватися П(С)БО та Методичними рекомендаціями по застосуванню їх на залізничному транспорті; Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій залізничного транспорту України [38]; Обліковою політикою АТ «Укрзалізниця» [34] та Номенклатурою витрат з основних видів економічної діяльності залізничного транспорту України [32].

Номенклатурою витрат передбачено формування витрат основної діяльності залізничного транспорту за наступними видами економічної діяльності:

- пасажирські перевезення у внутрішньому (крім приміського) та міжнародному сполученнях;
- пасажирські перевезення у приміському сполученні;
- вантажні перевезення;
- утримання та експлуатація об'єктів інфраструктури;
- надання послуг локомотивної тяги (в пасажирському та вантажному русі);
- ремонт рухомого складу.

Основна діяльність на залізничному транспорті складається із перевезень і допоміжної діяльності, яка забезпечує процес перевезень [32].

Функціонування залізниць в ринкових умовах викликає надання послуг більш вузького спектру ніж виконання комплексу взаємопов'язаних робіт єдиного перевізного процесу. Це зумовило розділення основного виду діяльності – перевезення на шість основних видів економічної діяльності залізничного транспорту, які передбачені новою Номенклатурою витрат.

Форма звітності №10-Зал «Звіт про доходи і витрати з основних видів економічної діяльності залізничного транспорту України», розроблена на базі нової Номенклатури витрат з основних видів економічної діяльності залізничного транспорту України, складається із двох блоків звітів:

- форма № 10.1-Зал «Звіт про доходи та витрати за видами економічної діяльності та видами перевезень за плановими показниками»;

— форма № 10.2-Зал «Звіт про доходи та витрати за видами економічної діяльності та видами перевезень за фактичними показниками».

Форму № 10-Зал. складають підрозділи, діяльність яких спрямована на забезпечення єдиного технологічного процесу перевезень (структурні підрозділи, галузеві та фінансово-економічні служби залізниць, підприємства, що входять до сфери управління Укрзалізниці, структурні підрозділи Укрзалізниці) та подають органу, вищому за підпорядкуванням, у строки, встановлені для здачі квартальної і річної фінансової звітності.

Ведення обліку витрат здійснюється на підставі первинних документів на рівні структурних підрозділів залізниць – дистанції колії, автоматики, телемеханіки та зв'язку, електропостачання, депо локомотивних, вагонних, станцій тощо, підприємств, що входять до сфери управління Укрзалізниці, та їх структурних підрозділів.

При цьому, структурним підрозділом будь якого господарства залізниці (підприємства Укрзалізниці) використовуються ті статті витрат, визначені у Номенклатурі витрат, які відповідають характеру робіт, що ним виконуються. Таким чином, на рівні структурних підрозділів залізниць (підприємств) забезпечується формування витрат за видами економічної діяльності. Формування витрат за видами перевезень здійснюється на рівні регіональних філій-залізниць.

При цьому, витрати, сформовані за видами економічної діяльності, які не можливо прямо віднести на конкретний вид перевезень (утримання об'єктів інфраструктури, ремонт рухомого складу, послуги локомотивної тяги) розподіляються між видами перевезень відповідно до Інструкції з калькулювання собівартості перевезень на залізничному транспорті України.

Форми №10.1-Зал. «Звіт про доходи та витрати за видами економічної діяльності та видами перевезень за плановими показниками», №10.2-Зал «Звіт про доходи та витрати за видами економічної діяльності та видами перевезень за фактичними показниками» складаються із 16 розділів за плановими показниками та 17 розділів за фактичними показниками окремо, з наступних питань:

1. Реалізація послуг з основних та допоміжних видів економічної діяльності залізничного транспорту.

2. Витрати за галузевими господарствами та економічними елементами.

3. Витрати галузевих господарств за видами перевезень.

4. Склад витрат за видами перевезень.

5. Витрати з ремонту та модернізації основних засобів.

6. Витрати галузевих господарств за видами перевезень, видами робіт допоміжної діяльності, економічними елементами та статтями витрат.

7. Загальновиробничі витрати.

8. Адміністративні витрати.

9. Витрати на збут.

10. Інші доходи і витрати операційної діяльності.

11. Фінансові доходи і витрати.

12. Доходи і витрати від участі в капіталі.

13. Інші доходи і витрати.

14. Надзвичайні доходи і витрати за фактичними показниками (за плановими показниками розділ не складається).

15. Витрати з надання послуг іншим підприємствам залізничного транспорту та на сторону.

16. Витрати галузевих господарств за видами економічної діяльності, економічними елементами витрат.

17. Витрати за основними видами економічної діяльності, видами робіт допоміжної діяльності, економічними елементами та статтями витрат.

Звіт складається підприємствами залізничного транспорту і подається вищестоящій організації в строки, встановлені для здачі квартальної і річної фінансової звітності.

Показники форми заповнюється наростаючим підсумком з початку року і відображається у формі 10.1 – за плановими показниками, у формі 10.2 – за фактичними показниками.

Призначенням статистичної звітності є моніторинг господарських процесів у часі і просторі для побудови інтегральної інформаційної статистичної бази з метою комплексної оцінки фінансового стану держави, регіонів, окремих економічних систем і прогнозування економічної ситуації.

Надання підприємствами й організаціями статистичної звітності регламентується Законом України «Про державну статистику». Відповідно до цього Закону всі респонденти (юридичні особи і їхні відособлені підрозділи, що знаходяться на території України і за її межами зобов'язані безкоштовно у повному обсязі за формою, передбаченою звітно-статистичною документацією, у визначений термін подавати органам державної статистики достовірну інформацію, у тому числі з обмеженим доступом, і дані бухгалтерського обліку [46].

*Звіт з праці (форма № 1 - ПВ (місячна, квартальна)* подають підприємства, установи, організації незалежно від форми власності та господарювання не пізніше 7-го числа місяця після звітного періоду [19].

При заповненні статистичної звітності за формами №1 - ПВ (місячна) та № 1 - ПВ (квартальна) слід керуватися:

1. Інструкцією зі статистики кількості працівників, затвердженої наказом Держкомстату України від 28.09.2005 № 286 [16].

2. Інструкцією зі статистики заробітної плати, затвердженої наказом Держкомстату України від 13.01.2004р. №5 [15].

3. Інструкцією щодо заповнення форм державного статистичного спостереження № 1-ПВ (місячна) «Звіт з праці», затвердженої наказом Держкомстату України від 26.10.2009 № 403 [19].

4. Інструкцією щодо заповнення форм державного статистичного спостереження № 1-ПВ (квартальна) «Звіт з праці», затвердженої наказом Держкомстату України від 26.10.2009 № 404 [18].

5. Наказом Держкомстату «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці» від 05.12.2008 № 489 [57].

Однотименні показники, що містяться у формі № 1-ПВ (місячна) та інших формах державних статистичних спостережень, розраховані за однією методологією та однаковий період часу, мають бути тотожними.

Одночасно за звітом за останній місяць кожного кварталу (січень-березень, січень-червень, січень-вересень та січень-грудень) подається звіт за формою №1-ПВ (квартальна) «Звіт з праці».

Форми статистичної звітності №1-ПВ (місячна, квартальна) складається за даними первинного обліку, бухгалтерського обліку та фінансової звітності у відповідності з платіжними документами, за якими працівникам були здійснені нарахування та проведені розрахунки по заробітній платі.

Форма державного статистичного спостереження *Звіт з праці (форма № 1 - ПВ (місячна))* складається з двох розділів:

Розділ I. Кількість працівників і фонд оплати праці;

Розділ II. Заборгованість перед працівниками із заробітної плати та виплат із соціального страхування [19].

Порядок складання Звіту з праці (форма №1-ПВ (місячна) наведено у табл. 2.4.

*Звіт з праці (форма № 1- ПВ (квартальна))* має сім розділів:

Розділ I. Кількість працівників;

Розділ II. Використання робочого часу штатних працівників;

Розділ III. Склад фонду оплати праці та інші виплати;

Розділ IV. Розподіл працівників за розмірами заробітної плати;

Розділ V. Кількість і фонд оплати праці окремих категорій працівників;

Розділ VI. Інформація про укладання колективних договорів;

Розділ VII. Витрати на утримання робочої сили, що не входять до складу фонду оплати праці.

Таблиця 2.4 - Порядок складання Звіту з праці (форма №1-ПВ (місячна)  
[сформовано автором на основі [19]]

Код рядка	Зміст інформації, що вказується
1	2
Розділ І. Кількість працівників і фонд оплати праці	
Рядок 1010	Відображається середня кількість працівників підприємства в еквіваленті повної зайнятості, розрахована відповідно до розділу 4 Інструкції зі статистики кількості працівників
Рядок 1020	Відображається сума фонду оплати праці усіх працівників, визначена згідно з Інструкцією зі статистики заробітної плати. Показник включає дані щодо фонду оплати праці штатних працівників (рядок 1070); тих, що працюють за сумісництвом; осіб, які виконують роботи за цивільно-правовими договорами; учнів та студентів, які проходять виробниче навчання та виробничу практику на підприємстві; та інших категорій працівників (у тому числі звільнених, а також поновлених на посаді за рішенням суду (стаття 235 Кодексу законів про працю України, яким здійснювалися нарахування з фонду оплати праці у звітному періоді. У цьому рядку також відображаються суми виплат за підсумками роботи за рік, заохочень та інших виплат, нарахованих штатним працівникам, які перебувають у відпустках у зв'язку з вагітністю та пологами або для догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку (крім допомоги, що надається за рахунок фондів державного соціального страхування). Суми нарахувань за час відпусток у фонді оплати праці відображаються пропорційно часу, що припадає на дні відпустки у звітному місяці (періоді).
Рядок 1030	Відображається сума податку з доходів фізичних осіб, визначена з суми фонду оплати праці усіх працівників (рядок 1020). Цей показник розраховується шляхом множення частки фонду оплати праці в оподатковуваному доході на загальну суму податку з доходів фізичних осіб. Сума податку відображається відповідно до розміру фонду оплати праці, нарахованого за звітний місяць (період), при цьому перерахунок податку працівника за попередній рік у рядку 1030 не враховується.
Рядок 1040	Відображається середньооблікова кількість штатних працівників, розрахована відповідно до пункту 3.2 глави 3 Інструкції зі статистики кількості працівників. При обчисленні зазначеного показника враховуються всі категорії штатних працівників, крім працівників, які перебувають у відпустках у зв'язку з вагітністю та пологами або для догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку.
Рядок 1050	Відображається кількість людино-годин робочого часу як відпрацьованого штатними працівниками (рядок 1060), так і не відпрацьованого, але оплаченого: період відпусток (основні, додаткові, у зв'язку з навчанням та творчі) в частині, що припадає на робочі дні звітного місяця (періоду); час відсутності працівників у період професійної підготовки, перепідготовки або підвищення кваліфікації; виконання державних або громадських обов'язків, простоїв та інших неявок, які оплачуються згідно з чинним законодавством. У цьому рядку не враховується час неявок на роботу через тимчасову непрацездатність, оплачений за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням.



Продовження табл. 2.4.

1	2
Рядок 1060	Відображається кількість фактично відпрацьованих штатними працівниками людино-годин, урахувуючи час, відпрацьований у вихідні (за графіком), святкові та неробочі дні, період службових відряджень, на надурочних роботах, а також час роботи надомників. Час, відпрацьований працівниками, які працюють за сумісництвом на тому самому підприємстві, де й основне місце роботи, ураховується у цьому рядку в повному обсязі.
Рядок 1070	Відображається сума фонду оплати праці, нарахованого штатним працівникам, які враховані у рядку 1040. Дані рядка 1070 повинні узгоджуватися з показником фонду оплати праці усіх працівників (рядок 1020) та можуть бути меншими на суму нарахувань особам, які не враховуються в середньообліковій кількості штатних працівників. У цьому рядку відображається також оплата працівнику за час вимушеного прогулу, що нарахована за рішенням суду в розмірі середнього заробітку при поновленні його на посаді (стаття 235 КЗпП), якщо він продовжує працювати на підприємстві.
Рядок 1080	Відображається кількість працівників, які перебували у відпустках без збереження заробітної плати, що надавалися власником чи уповноваженим ним органом самостійно, у межах своїх повноважень з не залежних від працівника причин, зокрема на період припинення виконання робіт. До них не належать працівники, що не працювали через простій виробництва, який оформлено й оплачено згідно з чинним законодавством, або перебували у відпустці без збереження заробітної плати за згодою сторін (стаття 26 Закону України «Про відпустки»).
Рядок 1090	Відображається кількість працівників, які у звітному місяці з економічних причин працювали у режимі неповного робочого дня (тижня), тобто відпрацьовали менше встановленого робочого часу внаслідок переведення їх на роботу зі скороченим робочим днем (тижнем) з причин простою виробництва або скорочення обсягів робіт. До зазначеної кількості не включаються працівники, які на умовах трудового договору прийняті на неповний робочий день (тиждень) або яким було встановлено такий графік роботи на їх прохання.
Розділ II. Заборгованість перед працівниками із заробітної плати та виплат із соціального страхування (заповнюється тільки тими підприємствами, які не розраховалися з працівниками по заробітній платі, на 1-ше число місяця, наступного після звітного періоду)	
Рядок 2010	Відображається загальна сума не виплаченої працівникам заробітної плати, строк виплати якої минув до кінця звітного періоду: якщо звіт за формою № 1-ПВ (місячна) складається за січень-грудень, то цей розділ заповнюється станом на 1 січня наступного року і містить інформацію про суму повністю або частково не виплаченої працівникам заробітної плати, що нарахована за січень-листопад звітного року та попередні роки.

Продовження табл. 2.4.

1	2
Рядок 2020	Відображається заборгованість з виплати заробітної плати, нарахованої за попередні роки. У звіті за січень (станом на 1-е лютого) сума у рядку 2010 повинна дорівнювати сумі у рядку 2020 унаслідок того, що строк виплати заробітної плати за січень ще не настав. У наступних звітах дані цього рядка зменшуються на суму, що була виплачена у відповідному місяці звітного періоду в рахунок погашення заборгованості за попередні роки.
Рядок 2030	Відображається кількість усіх працівників (штатних працівників, тих, які працюють за сумісництвом, за цивільно-правовими договорами, звільнених працівників), яким не виплачено заробітну плату, строк виплати якої минув до кінця звітного періоду
Рядок 2040	Відображається сума заборгованості з виплат працівникам у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, строк виплати яких минув до кінця звітного періоду, аналогічно порядку, передбаченому в пункті 3.1 цього розділу Інструкції. Вона враховує кошти Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності на виплату застрахованим особам: допомоги по тимчасовій непрацездатності, вагітності та пологах, на поховання, а також кошти підприємства з оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності (уключаючи непрацездатність, пов'язану з нещасним випадком на виробництві або професійним захворюванням).
Рядок 2040	Відображається сума заборгованості з виплат працівникам у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, строк виплати яких минув до кінця звітного періоду, аналогічно порядку, передбаченому в пункті 3.1 цього розділу Інструкції. Вона враховує кошти Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності на виплату застрахованим особам: допомоги по тимчасовій непрацездатності, вагітності та пологах, на поховання, а також кошти підприємства з оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності (уключаючи непрацездатність, пов'язану з нещасним випадком на виробництві або професійним захворюванням).
Рядок 2050-2070	Заповнюють тільки ті установи та організації, оплата праці у яких фінансується за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, та які за рахунок коштів державного бюджету здійснюють компенсаційні виплати працівникам, передбачені Законом України «Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи»

Звіт з праці (форма № 1- ПВ (квартальна) заповнюється за період з початку року по I, II, III та V розділах, розділ IV заповнюється за останній місяць кожного кварталу (березень, червень, вересень, грудень), а розділи VI та VII за рік в цілому.

У розділі I. Кількість працівників форми № 1-ПВ (квартальна) відображаються дані щодо кількості штатних працівників, а також їх прийому на роботу та звільнення. До кількості працівників, які враховуються у цьому розділі,

не включаються: працівники, які прийняті на роботу за сумісництвом з інших підприємств; зайняті за цивільно-правовими договорами; переведені з інших підприємств за договорами між суб'єктами господарювання. У цьому розділі також відображаються дані щодо руху кадрів, який відбувається у разі реорганізації підприємства і документально підтверджений.

У розділі II. Використання робочого часу штатних працівників форми № 1-ПВ (квартальна) відображається фонд робочого часу працівників підприємства згідно з режимом його роботи, який складається із суми відпрацьованих та не відпрацьованих штатними працівниками людино-годин. Фонд робочого часу працівників, прийнятих на роботу на умовах неповного робочого дня (тижня) або згодом переведених на такий режим роботи за угодою сторін, розраховується виходячи з тривалості робочого часу, обумовленого в трудовому договорі або за угодою сторін.

У розділі III. Склад фонду оплати праці та інші виплати форми № 1-ПВ (квартальна) відображається фонд заробітної плати штатних працівників, нарахований за період з початку року, визначений згідно з Інструкцією зі статистики заробітної плати. У рядках 5020-5090 наводиться його структура та складові.

У розділі IV. Розподіл працівників за розмірами заробітної плати форми № 1-ПВ (квартальна) відображаються дані про кількість штатних працівників, яким оплачено 50% і більше фонду робочого часу, встановленого на звітний місяць колективним договором підприємства та чинним законодавством. У їх кількості враховуються працівники, які перебували в оплачуваних відпустках, відрядженнях та були відсутні з інших причин зі збереженням середньої заробітної плати, крім випадків нарахувань за період тимчасової непрацездатності. Працівники, прийняті на половину ставки заробітної плати або тимчасово переведені на такий режим роботи, ураховуються за умови відпрацювання не менше 50% фонду робочого часу, встановленого для працівника, зайнятого повний робочий день. У рядках 6020-6110 здійснюється

розподіл кількості працівників, зазначеної у рядку 6010, залежно від розмірів нарахованої їм заробітної плати.

У розділі V. Кількість і фонд оплати праці окремих категорій працівників форми № 1-ПВ (квартальна) відображається середньооблікова кількість жінок - штатних працівників, що визначається згідно з Інструкцією зі статистики кількості працівників; середньооблікова кількість штатних працівників, оплата праці яких фінансується за рахунок коштів державного чи місцевого бюджету; середня кількість і фонд оплати праці зовнішніх сумісників; середня кількість та фонд оплати працівників, які виконували роботи за цивільно-правовими договорами.

У розділі VI. Інформація про укладання колективних договорів форми № 1-ПВ (квартальна) відображається усього по підприємству фактична кількість укладених і зареєстрованих колективних договорів; кількість працівників, на яких поширюється дія укладених колективних договорів (угод); відповідно до змісту укладених на підприємстві колективних договорів (угод) розмір мінімальної місячної тарифної ставки (посадового окладу); розмір мінімальної місячної тарифної ставки (посадового окладу), визначений у галузевій угоді, у сфері дії якої перебуває підприємство.

У розділі VII. Витрати на утримання робочої сили, що не входять до складу фонду оплати праці форми № 1-ПВ (квартальна) відображаються фактичні витрати підприємств, які здійснюють господарську діяльність з метою одержання прибутку, що направлені на забезпечення соціальних, культурно-побутових потреб працівників, а також інші витрати, пов'язані з утриманням робочої сили, незалежно від наявності укладеного колективного договору.

Звіт з праці (форма № 1 - ПВ (місячна, квартальна) подають підприємства, установи, організації незалежно від форми власності та господарювання не пізніше 7-го числа місяця після звітного періоду. Місячна форма звітності складається з двох розділів, квартальна - з семи [18].

## **2.6 Використання автоматизованих сервісів для бухгалтерського обліку в АТ «Українська залізниця»**

Застосування комп'ютерів дозволяє ефективно вирішити проблему аналітичного обліку. Якщо при застосуванні паперових форм обліку збільшення рівнів деталізації аналітичного обліку й переліку об'єктів аналітики потребує збільшення кількості облікових працівників, то при застосуванні обчислювальної техніки є можливість вести аналітичний облік із будь-яким рівнем деталізації та широкою номенклатурою аналітичних об'єктів.

Функція автоматизованого робочого місця бухгалтера основних засобів полягає у виконанні таких системних обліково-контрольних операцій:

- автоматизація документування первинної інформації;
- оперативне управління, контроль за наявністю та рухом основних засобів нематеріальних активів;
- нарахування амортизації;
- видача необхідної інформації для друку або на екран дисплея за запитом.

Використання засобів автоматизації дозволяє практично повністю вирішити проблему складання звітності підприємств Укрзалізниці, а також досягти точності й оперативності інформації. Швидко і з мінімальними витратами можуть бути підготовлені різноманітні та деталізовані дані, які необхідні для прийняття управлінських рішень на всіх рівнях.

Автоматизація облікової й економічної роботи на рівні структурних підрозділів залізниці на основі застосування автоматизованих програм дозволяє:

- забезпечити своєчасне надання звітних документів;
- отримати високу вірогідність контрольної, оперативної і підсумкової інформації;
- усунути проміжні ланки в процесі підготовки та обліку первинних документів, прискорити перехід до технології електронної підготовки документів;
- значно скоротити паперовий документообіг.

Саме для цього доцільно впровадити автоматизовану систему бухгалтерського обліку на структурних підрозділах залізниці. На залізницях України введено єдину Автоматизовану систему бухгалтерського обліку «Фінансовий облік, бухгалтерський облік, статистика» (у подальшому «АСБО ФОБОС»), яка призначена для забезпечення ведення бухгалтерського та податкового обліку відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО), методичних рекомендацій із застосування регістрів бухгалтерського обліку, облікової політики та методичних рекомендацій Укрзалізниці, особливостей організації бухгалтерського обліку в окремих структурних підрозділах та інших нормативних і законодавчих документах.

Метою створення єдиної системи є:

- створення типового комплексу програмних засобів, які враховують специфіку ведення бухгалтерського обліку в структурних підрозділах залізниці;
- створення інформаційної бази даних, що базується на даних бухгалтерського обліку та інших інформаційних систем, які експлуатуються на підприємстві;
- забезпечення своєчасного отримання і надання користувачам повної, правдивої й неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємств залізничного транспорту України;
- надання інформації для поточного контролю за ходом господарських процесів і фінансового стану підприємства;
- зменшення трудомісткості ведення облікових робіт і складання звітності.

Автоматизована система бухгалтерського обліку «ФОБОС» призначена для автоматизації ведення бухгалтерського та податкового обліку на лінійних підрозділах залізниць для зменшення трудовитрат при веденні документообігу й обробки інформації.

Найбільша частина обробки документообігу підприємства припадає на фінансово-економічних працівників. «АСБО ФОБОС» надає можливість

оптимізувати обробку й аналіз проходження документів, ведення архівів, одержання звітів та аналізу діяльності підприємства.

Для роботи з великими наборами інформації використовуються реляційні СУБД (система управління базами даних). «АСБО ФОБОС» використовує для свого функціонування Microsoft SQL Server – сервер баз даних.

Як сервер бази даних для «АСБО ФОБОС» використовується MS SQL Server 2000 (2005) чи MS SQL Desktop Engine (MSDE) залежно від кількості користувачів системи.

Для бухгалтерій лінійних підприємств, де не передбачено встановлення спеціалізованого серверного обладнання (невеликий документообіг і робота до 5 користувачів, які одночасно працюють з БД), можна встановлювати сервер бази даних MSDE, суміщений із робочою станцією.

Програмне забезпечення (ПЗ) становить сукупність програм для реалізації функціональних комплексів завдань, що підлягають автоматизації у відповідних модулях системи.

Обране середовище розробки повинно забезпечувати розвиток системи в майбутньому.

Зважаючи на це, клієнтська частина «АСБО ФОБОС» реалізована засобами технології .NET. Як платформа для розробки використовується Microsoft.NET Framework. Мова програмування сумісна з Microsoft Visual Studio.NET.

Середовище .NET Framework забезпечує ефективне використання всіх засобів розробки, які підтримують дану технологію, шляхом використання CLR (COMMON LANGUAGE RUNTIME) – системи, яка відповідає за багатомовне програмування й безпеку. Швидкий розвиток і впровадження цієї технології дасть змогу використовувати програмні продукти в широкому діапазоні комп'ютерних мов та операційних середовищ. Повна взаємодія з існуючим кодом забезпечує використання раніше написаних програмних модулів у середовищі .NET, що дає можливість використання існуючих бібліотек об'єктів, класів. Для розробок прикладних програм було обрано за основу мову програмування C#.

До цієї автоматизованої системи мають доступ більшість працівників підприємства через локальну комп'ютерну мережу. Це дає змогу оперативно отримувати інформацію та суттєво економити робочий час спеціалістів.

Програмний комплекс «Бухгалтерський облік» має модульну архітектуру.

У функції модулів «АСБО ФОБОС» входить реалізація основних завдань бухгалтерського обліку, що визначені функціональним складом автоматизованої системи бухгалтерського обліку структурних підрозділів залізниць:

- необоротні активи;
- запаси;
- кошти;
- заробітна плата;
- облік власного капіталу;
- облік фінансових інвестицій;
- облік розрахунків з дебіторами-кредиторами;
- облік витрат;
- облік ремонтів основних засобів;
- реалізація продукції, товарів, робіт, послуг;
- облік орендних операцій;
- облік доходів і результатів діяльності;
- облік на позабалансових рахунках;
- фінансова звітність;
- податкова звітність.

Кожен модуль призначений для автоматизації обліку однієї зі сторін діяльності підприємства. Крім вищеперерахованих основних модулів «АСБО ФОБОС» до складу комплексу входять:

1. модуль «Адміністрування системи», призначений для налагодження, підтримки цілісності, захисту системи, взаємодії з іншими АСК підприємств залізничного транспорту та ін.;



2. модуль «Формування та ведення класифікаторів та нормативно-довідкової інформації (НДІ)», призначений для забезпечення функціонування єдиного фонду класифікаторів фінансово-бухгалтерської інформації і нормативних документів Укрзалізниці та ведення НДІ;

3. модуль «Господарські операції», який дає змогу реєструвати та переглядати всю бухгалтерську інформацію у вигляді бухгалтерських проводок, незалежно від завдання, до якої належить дана інформація.

Ці модулі є обов'язковими, і без них функціонування «АСБО ФОБОС» неможливе. Набір інших основних, додаткових модулів чи інтерфейсних зв'язків з іншими системами може відрізнятися для конкретної поставки залежно від профілю та потреб підприємства. Модулі структурно складаються з набору прикладних функцій. Частина функцій є обов'язковою, а тому вони завжди входять у поставку модуля, без них його експлуатація є неможливою. Решта функцій є додатковими і робота з ними налагоджується відповідно до умов поставки.

У процесі підготовки формування залізничної галузі та впровадження сучасних інформаційних систем, а також для підвищення ефективності управління майновим комплексом структурних підрозділів Укрзалізниці була розроблена й впроваджена у всіх структурних підрозділах залізниці система автоматизації технологічних процесів обліку та управління майновими і земельними ресурсами залізничної галузі. Інформація, що міститься у «АСБО ФОБОС», стала базою для створення єдиної системи управління майновими і земельними ресурсами залізничного транспорту (АСМК), яка призначена для комплексного інформаційно-технологічного забезпечення процесів обліку, управління майновими і земельними ресурсами, у тому числі реалізації управлінських рішень, пов'язаних з формуванням, володінням, використанням та розпорядженням майном і земельними ділянками, їх обліком при різних аспектах діяльності залізничної галузі України.

Основними завданнями для користувача при роботі із системою є: знайти певну інформацію, відкрити картку, змінити та зберегти дані.

На відміну від програми «АСБО ФОБОС» програма «АСМК» є закритою для вільного доступу і знаходиться на комп'ютерах лише кількох користувачів різних рівнів. Тому для входу в систему користувач повинен ввести пароль.

Як правило, у користувача одна роль. Але деякі співробітники можуть відповідати за декілька функціональних обов'язків.

Справа в табличній формі відображається інформація про об'єкти.

У системі АСМК є стандартні реєстри та автоматизовані робочі місця (АРМ). Ярлики (посилання) даних об'єктів можна побачити в навігаційній панелі, у лівій частині головного вікна системи. Набір посилань на певні реєстри залежить від ролі, яку надано користувачу.

АРМ призначено для зручної роботи користувача. Такі налаштування, як фільтрація, групування, завантажені дані система зберігає. Це дає можливість при наступному вході в систему працювати з таблицею даних по об'єктах у тому ж вигляді, що вже було налагоджено раніше. При подальшому відкритті АСМК користувачем система відображає його особисті налаштування.

Реєстр призначено, в першу чергу, для швидкого та зручного пошуку потрібної інформації, відкриття картки для перегляду та зміни, якщо є потреба.

У систему можна завантажувати документи, що стосуються основних засобів. Такі, наприклад, як свідоцтва про право власності на об'єкти нерухомого майна, державний акт на землю та ін.

По суті, ця система містить у собі всю інформацію (яка є на паперовому носії) про основні засоби.

До кожного об'єкта прикріплена картка, яка має такі дані: загальна інформація; додаткова інформація; правовстановлюючі документи; технічні характеристики; обмеження та обтяження; бухгалтерський облік; бухгалтерські показники; розпорядження; документи.

Система автоматизації технологічних процесів обліку та управління майновими і земельними ресурсами залізничної галузі тісно пов'язана з системою «АСБО ФОБОС», можна навіть зробити синхронізацію даних в односторонньому порядку. Оскільки «АСБО ФОБОС» було створено раніше, то інформацію

перекачувати доцільніше саме з «АСБО ФОБОС» до АСМК. Це набагато швидше аніж занесення інформації до системи вручну.

Реєстри «ОНМ» та «ОРМ» призначені для роботи з об'єктами майна. Реєстри дозволяють редагування певних даних щодо об'єкта майна та не дають можливості створення або видалення об'єктів майна. Елементи у даних реєстрах «ОНМ» та «ОРМ» редагуються в результаті інтеграції системи АСМК з АСБО.

У системі АСМК можна змінювати зв'язок з карткою об'єкта майна, тобто змінювати зв'язок з карткою типу ОНМ на тип ОРМ і навпаки, також можна змінювати зв'язок з карткою об'єкта майна для передачі об'єкта майна іншому балансоутримувачу.

Також у цій системі є відомості про об'єкти нерухомого та рухомого майна, а також про земельні ділянки і капітальне будівництво. Особливістю цієї закладки є поле «Відповідальний землекористувач». З метою наповнення бази даних АСМК повною достовірною інформацією щодо майнових об'єктів, забезпечення механізмів її постійної актуалізації реалізовано підсистему автоматизованого імпорту до АСМК таких атрибутів з АСБО «ФОБОС»:

- 1) дата надходження на баланс підприємства;
- 2) дата зняття з балансу підприємства;
- 3) номер технічного паспорта;
- 4) номер заводський;
- 5) дата останнього вводу в експлуатацію;
- 6) дата останнього виводу з експлуатації;
- 7) рік випуску (побудови);
- 8) коротка характеристика об'єкта;
- 9) місцезнаходження;
- 10) рахунок, субрахунок;
- 11) операція надходження;
- 12) шифр групи;
- 13) нормативний строк корисного використання;
- 14) строк служби, встановлений самостійно;

- 15) категорія віднесення майна до статутного капіталу;
- 16) дата актуальності бухгалтерських показників;
- 17) первісна (переоцінена) вартість;
- 18) сума зносу;
- 19) балансова (залишкова) вартість;
- 20) ліквідаційна вартість;
- 21) сума місячної амортизації;
- 22) строк служби залишковий;
- 23) дата закінчення амортизації.

Відповідальність за ручний запуск процедури імпорту даних та успішність її виконання, дотримання даного регламенту покладено на осіб, відповідальних за експлуатацію АСМК – бухгалтерів, які здійснюють облік основних засобів в АСБО «ФОБОС».

Періодичність запуску процедури імпорту даних визначається регламентом інформаційної взаємодії АСМК та АСБО «ФОБОС», а саме: протягом трьох робочих днів з дня закриття звітного місяця в АСБО «ФОБОС», але не менш ніж один раз на місяць; останній робочий день поточного тижня.

Автоматизоване місце бухгалтера прискорює й полегшує роботу. Впровадження єдиної інтегрованої системи обліку та управління майновими і земельними ресурсами Укрзалізниці дало змогу мати в єдиному комплексі всю інформацію про об'єкти рухомого майна, нерухомого майна та земельних ділянок усіх її структурних підрозділів.

Переваги системи обліку та управління земельних ресурсів у тому, що вона здійснює облік усіх аспектів ведення майнових об'єктів – організаційно-структурного, технічного, правового, просторово-територіального й фінансово-економічного, що є необхідною складовою ефективної системи управління. Крім того, АСМК інтегрується з уже існуючим програмним забезпеченням автоматизованого обліку та управління майновими і земельними ресурсами – такими, як АС «Технічна інвентаризація», АСБО «ФОБОС», що має пришвидшити і полегшити процес актуалізації даних. Перевагою є й те, що база

АСМК буде оновлюватись не періодично – під час чергової інвентаризації, - а постійно, отже відображатиме реальний стан справ [10].

## **Висновки до розділу 2**

У даному розділі розглянуті питання первинного, аналітичного, синтетичного та податкового обліку праці та її оплати у структурному підрозділі залізниці. Також розглянуто порядок складання внутрішньої та статистичної звітності щодо розрахунків з оплати праці, використання автоматизованих сервісів для бух обліку на залізниці.

Заробітна плата є одним з елементів витрат підприємства і має свою структуру. У склад фонду оплати праці на залізниці включають основну заробітну плату, додаткову заробітну плату та інші заохочувальні і компенсаційні виплати.

Фонд оплати праці у структурі загальних витрат АТ «Укрзалізниця» становить близько 50%. Компанія налічує 250 тис. працівників, і є найбільшим роботодавцем України [69].

Заробітна плата на залізниці має дві базових форми: відрядну та погодинну. Кожна з них відповідає певній мірі кількості праці: перша – кількості виробленої робітником продукції, а друга – кількості відпрацьованого працівником часу.

Форми і системи оплати праці встановлюються залізничним підприємством самостійно у колективному договорі з дотриманням загальних вимог і гарантій, що передбачені законодавством, генеральною та галузевими угодами.

Організація оплати праці на підприємстві здійснюється на основі розподілу функцій і робіт, нормування, тарифної системи, форм і систем оплати праці [34].

Облікова політика АТ «Українська залізниця» визначає ведення бухгалтерського обліку заробітної плати та інших виплат працівникам. Також облік виплат працівникам регулюється МСБО (IAS) 19 «Винагороди працівникам» [30].

Виплати працівникам – це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками, або при звільненні працівників.

Бухгалтерський облік господарських операцій в Товаристві здійснюється згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій АТ «Укрзалізниця» [38], який розроблений відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (із змінами) [39]. Рахунки класів 0-7, 9 є обов'язковими для всіх філій, а рахунки класу 8 «Витрати за елементами» не використовуються [34].

Для узагальнення інформації про розрахунки за виплатами працівникам (які належать як до облікового, так і до необлікового складу підприємства) з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомоги тощо), за не одержані в установленний строк із каси підприємства суми з виплат працівникам, за іншими поточними виплатами, використовується балансовий рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» [17].

На залізницях України введено єдину Автоматизовану систему бухгалтерського обліку «Фінансовий облік, бухгалтерський облік, статистика», яка призначена для забезпечення ведення бухгалтерського та податкового обліку відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО), методичних рекомендацій із застосування регістрів бухгалтерського обліку, облікової політики та методичних рекомендацій Укрзалізниці, особливостей організації бухгалтерського обліку в окремих структурних підрозділах та інших нормативних і законодавчих документах. Для роботи з великими наборами інформації використовуються реляційні СУБД (система управління базами даних). «АСБО ФОБОС» використовує для свого функціонування Microsoft SQL Server – сервер баз даних [10].

### **3 ШЛЯХИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ПРАЦІ ТА ЇЇ ОПЛАТИ У СТРУКТУРНОМУ ПІДРОЗДІЛІ ЗАЛІЗНИЦІ**

#### **3.1 Аналіз складових фонду оплати праці у виробничому підрозділі «Вокзал станції Дніпро»**

На залізничному підприємстві фонд оплати праці необхідно аналізувати з точки зору того, що з одного боку фонд оплати праці підприємства є елементом його експлуатаційних витрат, а з іншого боку він є доходами працюючих, які визначають рівень їхнього життя. Звідси впливають два показники витрат з оплати праці: підсумок порівняння фонду оплати праці з обсягом перевезень характеризує зарплатомісткість перевезень, а підсумок порівняння фонду оплати праці з чисельністю працівників – середню заробітну плату.

Аналіз використання трудових ресурсів підприємства, рівня продуктивності праці необхідно розглядати у зв'язку з оплатою праці. З ростом продуктивності праці створюються реальні умови для підвищення рівня її оплати. При цьому для нарощування темпів розширеного відтворення кошти на оплату праці потрібно використовувати таким чином, щоб теми росту продуктивності праці опереджали темпи росту її оплати. Саме тому у процесі проведення аналізу варто здійснювати професійний систематичний контроль за використанням фонду заробітної плати і виявляти можливості всебічної економії коштів за рахунок росту продуктивності праці та зниження трудомісткості продукції, робіт та послуг.

Аналіз ефективності системи оплати праці підприємства розпочинається з визначення динаміки і структури фонду оплати праці. Джерелами інформації для аналізу є статистична звітність із праці (форма № 1-ПВ «Звіт із праці» до форми № 3-ПВ «Звіт про використання робочого часу»), дані табельного обліку і відділу кадрів.

Динаміка змін загальних показників з праці та її оплати виробничого підрозділу «Вокзал станції Дніпро» за 2017 – 2019 роки наведена у табл. 3.1.

Таблиця 3.1 - Динаміка змін загальних показників з праці та її оплати виробничого підрозділу «Вокзал станції Дніпро» філії «Пасажирська компанія» АТ «Українська залізниця» за 2017 – 2019 роки [сформовано автором на основі дод. С, Т]

Найменування показника	Звіт 2017 року	2018 рік		2019 рік	
		Звіт 2018 року	Відхилення від даних 2017 року, %	Звіт 2019 року	Відхилення від даних 2017 року, %
1	2	3	4	5	6
Загальна кількість відправлених пасажирів, тис. чол.	6006,00	5770,70	-3,92	5368,20	-10,62
Фонд оплати праці, тис. грн.	20220,50	24885,60	23,07	29799,50	47,37
Середньообліковий контингент, чол./тис. чол.	279,00	265,00	-5,02	238,00	-14,70
Продуктивність праці, чол..	2152,69	2177,62	1,16	2255,55	4,78
Середньомісячна заробітна плата одного працівника, грн.	8052,77	10434,21	29,57	12520,82	55,48

Аналіз даних табл. 3.1 свідчить про зростання більшості загальних показників з праці та її оплати у виробничому підрозділі у звітних роках. При зменшенні загальній кількості відправлених пасажирів у 2018 та 2019 роках на 3,92% та на 10,62% відповідно відбувається зростання фонду оплати праці на 23,07% у 2018 році, а у 2019 році на 47,37%. При цьому середньообліковий контингент зменшується у 2017-2019 звітних роках на 5,02% та на 14,70% відповідно.

За рахунок того, що середньообліковий контингент зменшується, а загальна кількість відправлених пасажирів хоч і знижується також, але меншими темпами ніж перший показник, спостерігається незначне зростання продуктивності праці на 1,16% у 2018 році та на 4,78% у 2019 році.

Середньомісячна заробітна плата також зростає по роках: у 2018 році вона збільшується на 29,57% відносно базового 2017 року, а у 2019 році – на 55,48%. Але темпи росту фонду оплати праці у десятки разів менші ніж темпи росту



продуктивності праці, що порушує основне правило ефективного використання трудових ресурсів підприємства.

Залежність заробітної плати від якості праці повинна визначатися насамперед системою оплати праці. Стимул до поліпшення якості праці за рахунок підвищення кваліфікації працюючих потрібно створювати шляхом забезпечення обґрунтованих різниць в заробітній платі по категоріях працюючих, по господарствах тощо.

В умовах відносно стабільних цін в Україні зростання заробітної плати викликало би відповідне постійне зростання доходів працівників залізниці. Але за даними Державного комітету статистики України індекс інфляції в Україні за підсумками 2017 року склав 114,5%, у 2018 році – 110,9%, а у 2019 році – 107,9% [14]. Відповідно до законодавства України необхідно здійснювати суттєву індексацію заробітної плати усіх працівників підприємств, в тому числі й залізничників.

Розмір заробітної плати на підприємстві є одним з головних мотиваційних факторів праці. Так, розмір заробітної плати здійснює прямий вплив на показники руху робочої сили підприємства.

Від забезпеченості залізниці необхідними трудовими ресурсами та ефективності їх використання суттєво залежать об'єми, якість і своєчасність виконання робіт, надання послуг, ефективність використання обладнання і машин, та, як наслідок, собівартість робіт і послуг, чистий прибуток, та інші економічні показники підприємства.

Однією з головних умов господарської діяльності будь-якого підприємства у частині організації праці та її оплати є дотримання раціональних співвідношень в темпах росту продуктивності праці та її оплати: темпи росту продуктивності праці повинні випереджати темпи зростання середньої заробітної плати. Але проведений аналіз показав, що по усіх розглянутих звітних роках у виробничому підрозділі «Вокзал станції Дніпро» дотримання раціональних співвідношень в темпах росту продуктивності праці та середньої заробітної плати не

забезпечується: Темпи росту продуктивності праці значно перевищують темпи росту середньої заробітної плати.

Залежність оплати праці працівників від кількісних і якісних результатів їх праці здійснюється за допомогою систем заробітної плати. Раціональний вибір та побудова систем оплати праці сприяють забезпеченню зацікавленості працівників підприємства у зростанні продуктивності праці, поліпшенні якості продукції та підвищенні її конкурентоспроможності, економії сировини, матеріалів тощо.

Згідно нормативних документів фонд оплати праці на залізниці по структурі поділяють на фонд основної заробітної плати, фонд додаткової заробітної плати, а також на інші заохочувальні і компенсаційні виплати. При цьому, однією з дуже розповсюджених форм додаткової оплати праці за виконання та перевиконання діючих показників праці є премії, які дозволяють об'єднати особисту матеріальну зацікавленість з колективною, стимулювати одночасно підвищення показників як працівника, так й ефективності діяльності залізниці. Тому правильна організація заробітної плати є необхідною умовою ефективного стимулювання праці [75].

Аналіз динаміки змін фонду оплати праці виробничого підрозділу «Вокзал станції Дніпро» за 2017 – 2019 роки відображений у табл. 3.2.

Таблиця 3.2 - Динаміка змін фонду оплати праці виробничого підрозділу «Вокзал станції Дніпро» філії «Пасажирська компанія» АТ «Українська залізниця» за 2017 – 2019 роки, тис. грн. [сформовано автором на основі дод. С, Т]

Найменування показника	Звіт 2017 року	2018 рік		2019 рік	
		Звіт 2018 року	Відхилення від даних 2017 року, %	Звіт 2019 року	Відхилення від даних 2017 року, %
1	2	3	5	6	7
1. Фонд основної заробітної плати	11036,35	14358,99	30,11	17936,32	62,52
2. Фонд додаткової заробітної плати,	7574,60	8473,55	11,87	9368,96	23,69
у тому числі:					
- надбавки та доплати по тарифних ставках посадових окладів	3457,71	3474,03	0,47	3379,26	-2,27
- премії та винагороди, що носять систематичний характер	2414,33	2376,57	-1,56	2702,81	11,95

Продовження табл. 3.2.

1	2	3	4	5	6
- виплати, пов'язані з індексацією заробітної плати	1702,57	2622,94	54,06	3286,88	93,05
3. Заохочувальні та компенсаційні виплати	1609,55	2053,06	27,55	2494,22	54,96
у тому числі:					
- матеріальна допомога	521,69	674,40	29,27	828,43	58,80
- соціальні пільги, що мають індивідуальний характер	84,93	131,89	55,30	163,90	92,99
- оплата за відпрацьований час	1002,94	1246,77	24,31	1501,89	49,75
Фонд оплати праці	20220,50	24885,60	23,07	29799,50	47,37

Наведені у табл. 3.2 дані свідчать про те, що відносно базового 2017 року у 2018 році спостерігається зростання як всього фонду оплати праці структурного підрозділу, так і окремих його складових, а саме: загальний фонд заробітної плати у 2018 році зростає на 23,07%, при цьому фонд основної заробітної плати збільшується на 30,11%, фонд додаткової заробітної плати – на 11,87%, інші заохочувальні та компенсаційні виплати збільшуються на 27,55%.

У 2019 році загальний фонд заробітної плати зростає на 47,37% відносно базового 2017 року, при цьому фонд основної заробітної плати зростає на 62,52%, а фонд додаткової заробітної плати - на 23,69%, інші заохочувальні та компенсаційні виплати збільшуються на 54,96%.

Структура заробітної плати - це частка окремих складових заробітної плати в загальному її обсязі. Вихідні дані для аналізу структури фонду оплати праці виробничого підрозділу «Вокзал станції Дніпро» за 2017 – 2019 роки наведені у табл. 3.3.

Аналіз даних табл. 3.3 показує, що питома вага основної заробітної плати у загальній сумі фонду оплати праці відносно до базового 2017 року збільшується з 30,11 % у 2018 році до 65,52% у 2019 році.

Питома вага додаткової заробітної плати у 2018 році зростає на 11,87% відносно базового року, а у 2019 році на 23,69%.

Загальна сума основної та додаткової заробітної плати зросла з 41,98% у 2018 році до 86,21% у 2019 році.

Таблиця 3.3 - Структура фонду оплати праці виробничого підрозділу «Вокзал станції Дніпро» філії «Пасажирська компанія» АТ «Українська залізниця» за 2017 – 2019 роки, тис. грн. [сформовано автором на основі дод. С, Т]

Найменування показника	Звіт 2017 року	2018 рік		2019 рік	
		Звіт 2018 року	Відхилення від даних 2017 року, %	Звіт 2019 року	Відхилення від даних 2017 року, %
1	2	3	5	6	7
Фонд оплати праці, всього	20220,50	24885,60	23,07	29799,50	47,37
Фонд основної заробітної плати	11036,35	14358,99	30,11	17936,32	62,52
Фонд додаткової заробітної плати	7574,60	8473,55	11,87	9368,96	23,69
Інші заохочувальні та компенсаційні виплати	1609,55	2053,06	27,55	2494,22	54,96

В економічно розвинених країнах основна заробітна плата складає 85-90% в структурі заробітної плати. В сучасній Україні з різних причин (нестабільність доходів підприємств, інфляція, складна та непостійна система оподаткування тощо) питома вага основної заробітної плати значно нижча.

Велике значення під час аналізу використання фонду оплати праці має дослідження даних про середній розмір заробітної плати працюючих, його зміну та чинники, що впливають на це. Подальший аналіз спрямований на вивчення причин зміни середньої заробітної плати працюючих. При цьому враховується, що середньорічна заробітна плата працівників залежить від низки чинників: кількості відпрацьованих днів кожним працівником, тривалості робочого дня [75].

Показники аналізу середнього рівня оплати праці на виробничому підрозділі «Вокзал станції Дніпро» за 2017 – 2019 роки представлено в табл. 3.4.

Дані табл. 3.4, що середньомісячна заробітна плата по підприємству у 2018 р. порівняно з 2017 р. зросла на 29,57%, у 2019 р. порівняно з 2017 р. – 55,48%.

Висновки і пропозиції. Оплата праці є невід’ємною частиною соціально-трудових відносин. Механізм формування фонду оплати праці має сприяти підвищенню продуктивності праці, зростанню конкурентоспроможності підприємства. Збільшення рівня оплати праці, з одного боку, призводить до

зростання мотивації та якості праці, а з іншого – вимагає відповідних економічних умов для матеріального заохочення.

Таблиця 3.4 – Середня заробітна плата працівників виробничого підрозділу «Вокзал станції Дніпро» філії «Пасажирська компанія» АТ «Українська залізниця» за 2017 – 2019 роки [сформовано автором на основі дод. С, Т]

Найменування показника	Звіт 2017 року	2018 рік		2019 рік	
		Звіт 2018 року	Відхилення від даних 2017 року, %	Звіт 2019 року	Відхилення від даних 2017 року, %
1	2	3	4	5	6
Фонд заробітної плати, тис. грн.	20220,50	24885,60	23,07	29799,50	47,37
Середньооблікова кількість штатних працівників, осіб	279	265	-5,02	238	-14,70
Середньорічна оплата праці одного працівника, грн.	96633,24	125210,52	29,57	150249,84	55,48
Середньомісячна оплата праці одного працівника, грн.	8052,77	10434,21	29,57	12520,82	55,48

Проведений аналіз показав, що на підприємстві спостерігається збільшення загального фонду оплати праці та середньомісячної заробітної плати одного працівника, що є позитивним явищем, сприяє мотивації працівників і підвищенню якості їхньої праці. Основними шляхами подальшого підвищення продуктивності праці та вдосконалення системи її мотивації виробничого підрозділу «Вокзал станції Дніпро» регіональної філії «Пасажирська компанія» АТ «Українська залізниця» має стати: забезпечення зворотного зв'язку керівника з підлеглими щодо задоволеності отриманою винагородою; поліпшення соціально-побутових умов та умов праці; посилення зв'язку заробітної плати з результатами праці; залучення персоналу до розроблення та вдосконалення програм стимулювання; надання підлеглим роботи, що вимагає від них повної віддачі.

### **3.2 Аналіз використання трудових ресурсів у виробничому підрозділі «Вокзал станції Дніпро»**

Аналіз праці та заробітної плати на підприємстві є засобом поліпшення результатів діяльності підприємства та трудових досягнень його працівників.

Основними задачами аналізу трудових ресурсів підприємства є:

- вивчення та оцінка забезпечення підприємства трудовими ресурсами;
- розрахунок та вивчення показників плинності кадрів;
- знаходження резервів більш ефективного використання трудових ресурсів.

Для проведення аналізу використовуються дані наступних документів:

- звіт з праці (форма № 1-ПВ);
- звіт про використання робочого часу (форма 3-ПВ)
- зведений звіт про чисельність працівників і фонд оплати праці;
- дані статистичних звітів про виконання обсягу робіт.

Аналіз руху робочої сили на підприємствах та в структурних підрозділах залізниці проводять за даними табельного обліку використання робочого часу та даними кадрового обліку, причому для характеристики руху робочої сили на підприємствах можна оцінювати динаміку наступних розрахункових показників:

а) коефіцієнт обороту з прийому робітників - це відношення кількості прийнятого на роботу за звітний рік персоналу до середньооблікової чисельності персоналу;

б) коефіцієнт обороту з вибуття - це відношення кількості звільнених робітників до середньооблікової чисельності персоналу;

в) коефіцієнт загального обороту - це відношення сумарної кількості прийнятих на роботу за звітний рік працівників і працівників, що вибули за цей рік, до середньооблікової чисельності персоналу;

г) коефіцієнт постійності персоналу підприємства - це відношення кількості працівників, які працювали весь рік, до середньооблікової чисельності персоналу.

Забезпечення підприємства трудовими ресурсами оцінюється порівнянням фактичної чисельності персоналу за категоріями і професіями з нормативною потребою. Особливу увагу слід приділити забезпеченості підприємства працівниками основних професій, тобто таких, що створюють додану вартість.

Важливою складовою аналізу трудових ресурсів підприємства є вивчення ефективності використання фонду робочого часу.

Повноту використання трудових ресурсів можна оцінити за кількістю відпрацьованих днів і годин одним робітником за аналізований період. Такий аналіз ведеться для кожної категорії робітників, кожного виробничого підрозділу і в цілому по підприємству.

Основним показником, що характеризує ефективність використання ресурсу праці, є продуктивність праці, яку слід ретельно вивчити. На цей показник впливає значна кількість чинників:

- зміна структури персоналу підприємства;
- зміна середньорічного виробітку на одного робітника;
- зміна витрат (чистого прибутку) [75].

Основна задача аналізу чисельності працівників виробничих підрозділів філії «Пасажирська компанія» АТ «Укрзалізниця» – це оцінка відповідності наявної робочої сили по категоріям і професіям робітників, а також потреби в ній, виходячи з обсягів перевезень, виробничої потужності та технології виробництва.

При аналізі зміни структури робітників по їх категоріям звертають увагу на співвідношення численності керівників, службовців, робочих. Ефект від упровадження прогресивних систем управління виробництвом повинен проявлятися, у першу чергу, в скороченні управлінського персоналу.

Звичайно склад працівників підприємства постійно змінюється у зв'язку із скороченням штатів, звільненнями за власним бажанням, виходом працівників на пенсію, переміщенням їх та прийманням нових робітників або з інших причин. Надто велика плинність робочої сили спричиняє додаткові витрати на підготовку та перепідготовку нових робітників, знижує на певний час продуктивність праці.

Причинами змін фактичної кількості контингенту підприємства у звітному періоді відносно планової або фактичної кількості контингенту в базовому періоді можуть бути зміни обсягів перевезень і складу робіт з перевезень, перевиконання або невиконання плану впровадження організаційно-технічних заходів, недостатнє регулювання руху робочої сили з боку керівництва підприємства.

Одна з першочергових головних задач аналізу контингенту підприємства - оцінка відповідності наявної робочої сили по категоріям та професіям робітників, виробничій потужності та технологіям надання послуг, як у середньооблікової чисельності штатних робітників, так й в еквіваленті повної зайнятості, показники руху робочій сили, а також оцінка потреби в робочій силі.

Потреба в контингенті працівників може визначатися в залежності від обсягів виконуваних робіт або послуг, рівня продуктивності праці різних категорій робітників та інших факторів.

Показники руху робочої сили можуть розраховуватися як по підприємству в цілому, так і по окремих підрозділах.

При аналізі порівнюють показники звітних періодів із аналогічними показниками базового періоду для оцінки тенденцій їх зміни. Тенденція погіршення показників свідчить про посилення негативних явищ щодо умов праці, що потребує невідкладних заходів по їх усуненню.

Особливу увагу в процесі аналізу стану та використання трудових ресурсів на підприємстві слід звертати на показники плинності кадрів, які характеризують різноманітні процеси надмірного руху працівників: звільнення за прогули та інші порушення трудової дисципліни, звільнення у зв'язку невідповідності працівника займаній посаді, звільнення за власним бажанням.

Крім абсолютного показника плинності персоналу використовується коефіцієнт плинності кадрів - відношення кількості працівників, що були звільнені за власним бажанням, за прогули та інші порушення трудової дисципліни, до середньооблікової чисельності працівників.

Плинність персоналу у частині звільнень працівників за власним бажанням або за прогули та інші порушення трудової дисципліни, може суттєво знижувати



продуктивність праці на залізниці. Це обумовлено тим, що з питаннями плинності кадрів на залізниці тісно пов'язані питання мотивації праці. Саме тому розробка певних заходів, що спрямовані на закріплення працівників з метою зменшення плинності кадрів на залізниці, вимагає знання конкретних причин звільнення працівника, особливо у випадках звільнення за власним бажанням.

Процес вивчення і зменшення плинності кадрів передбачає такі етапи:

- збір і обробку інформації про стан, причини і фактори плинності персоналу (визначення кількісних і якісних характеристик процесу);
- аналіз процесу плинності персоналу; розробку і впровадження заходів зі зменшення плинності кадрів.

Якісну сторону процесу плинності характеризують факторами, причинами, мотивами. Виявлення причин та факторів необхідно для розробки певних заходів зі зниження плинності, а мотиви є кінцевим додатком для встановлення причин.

Причини плинності умовно можна розділити на три великі групи, а саме: пов'язані з сімейно-побутовими проблемами, з незадоволенням умовами праці та побуту, з порушенням трудової дисципліни. При цьому причини звільнення, які викликані незадоволенням, пов'язані звичайно з факторами плинності, під якими розуміються умови праці і побуту працівників (зміст праці, її організація, оплата, система морального і матеріального стимулювання, організація робочого процесу та управління, стиль керівництва і відносини в колективі, система професійного просування, забезпечення житлом, санітарно-гігієнічні умови праці тощо).

Заходи зі зниження плинності повинні попереджати причини звільнення, що пов'язані в першу чергу з незадоволенням працівників умовами праці і побуту. Управління плинністю кадрів вимагає, насамперед, мінімізації суперечностей між потребами, інтересами працівників і конкретними можливостями їх задоволення. Залежно від характеру причин плинності заходи можуть бути наступними:

- техніко-економічні заходи (поліпшення умов праці, вдосконалення систем її стимулювання, управління та організації робочого процесу, підвищення рівня автоматизації робіт, розвитку нових форм організації праці тощо);

- організаційні заходи (вдосконалення процедур прийому та звільнення працівників, системи професійного просування; робота з молоддю тощо);
- виховні заходи (формування у працівників відповідального відношення до праці, свідомої дисципліни, культури поведінки у процесі праці тощо);
- соціально-психологічні заходи, наприклад, вдосконалення стилю і методів керівництва, взаємовідносин в колективі, системи морального заохочення тощо.

Служба кадрів залізниці повинна завжди мати повні дані щодо працівників, котрі виконують роботу не за спеціальністю, та про можливе вивільнення посад у структурних підрозділах, на які доцільно перемістити тих професійно грамотних працівників, що незадоволені виконуваною роботою. Необхідно впроваджувати також ефективні системи оцінки діяльності працівників, забезпечувати належне планування їх майбутнього посадового переміщення.

Взагалі, забезпеченість підприємства трудовими ресурсами та раціональне використання трудових ресурсів, а також достатній рівень продуктивності праці мають велике значення для збільшення обсягів виконаних робіт, наданих послуг і підвищення ефективності роботи підприємства та його структурних підрозділів [75].

### **3.3 Контроль дотримання трудового законодавства у виробничому підрозділі «Вокзал станції Дніпро»**

Одним з головних завдань економічної науки в умовах переходу до ринкової економіки є комплексне оволодіння системою господарського управління, важливою функцією якого є фінансово-господарський контроль.

На рівні АТ «Укрзалізниці» створено департамент аудиту та контролю.

Аудит розрахунків з оплати праці, як правило, займає об'ємну частину аудиторської перевірки, оскільки ця ділянка обліку досить специфічна та вимагає від перевіряючих особливої уваги і зосередженості.

Метою аудиту розрахунків з оплати праці є встановлення відповідності застосовуваної на підприємстві методики обліку операцій з оплати праці чинному законодавству України, для того щоб виявити наявні помилки або порушення, ступінь їх впливу на достовірність фінансової звітності для висловлення незалежної аудиторської думки про достовірність порядку ведення бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці [70]

Об'єктами аудиту праці та її оплати є трудова дисципліна та дотримання трудового законодавства; політика оплати праці; зобов'язання з оплати праці; розрахунки за виплатами працівникам; нарахування і утримання із заробітної плати [5].

Об'єкти аудиту розрахунків з оплати праці наведені у табл. 3.5.

Таблиця 3.5 – Об'єкти аудиту розрахунків з оплати праці [5]

Найменування об'єкту	Номер рахунку	Форми фінансової звітності
1	2	3
Розрахунки за заробітною платою	66	Рядок 1630 Балансу (Звіту про фінансовий стан підприємства)
Розрахунки з податку на доходи фізичних осіб та військового збору	64	Рядок 1620 Балансу (Звіту про фінансовий стан підприємства)
Розрахунки за страхуванням	65	Рядок 1625 Балансу (Звіту про фінансовий стан підприємства)
Витрати з оплати праці	23, 91, 92, 93, 94	Рядки 2050, 2130, 2150, 2180, 2505 Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)
Відрахування на соціальні заходи	23, 91, 92, 93, 94	Рядки 2050, 2130, 2150, 2180, 2505 Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)

Основними завданнями аудиту розрахунків з оплати праці для досягнення вищезазначеної мети є:

1) перевірка дотримання підприємством положень законодавства про працю по операціях, пов'язаних з розрахунками з оплати праці, наявності та відповідності законодавству первинних документів з обліку робочого часу, обсягу виконаних робіт, послуг, випущеної продукції;

2) оцінка існуючої на підприємстві системи розрахунків з персоналом та її ефективності;

- 3) перевірка обліку та нарахування заробітної плати, інших видів оплат, які відносяться до фонду оплати праці;
- 4) перевірка дотримання встановлених штатним розписом посадових окладів працівників підприємства;
- 5) перевірка своєчасності індексації окладів з урахуванням зростання цін в умовах інфляції;
- 6) перевірка правильності виплати премій працівникам підприємства;
- 7) перевірка правильності нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності;
- 8) перевірка правильності нарахування щорічних, додаткових відпусток, компенсацій за невикористану відпустку тощо.
- 9) перевірка правильності розрахунків по депонованій заробітній платі;
- 10) перевірка дотримання встановлених термінів розрахунків з персоналом підприємства по оплаті праці;
- 11) перевірка правильності утримань із заробітної плати податків та обов'язкових платежів;
- 12) перевірка правильності нарахувань обов'язкових платежів, які здійснюються за рахунок підприємства;
- 13) перевірка повноти та своєчасності перерахувань утриманих та нарахованих податків і зборів;
- 14) перевірка своєчасності і правильності включення до собівартості продукції суми нарахованої заробітної плати та обов'язкових відрахувань у позабюджетні фонди;
- 15) оцінка стану синтетичного та аналітичного обліку операцій з оплати праці;
- 16) оцінка повноти відображення здійснених операцій у бухгалтерському обліку;
- 17) перевірка правильності класифікації операцій з оплати праці (віднесення за рахунками витрат);
- 18) відповідність даних, відображених у фінансовій звітності, стану

розрахунків по операціях з оплати праці;

19) оцінка стану внутрішнього контролю підприємства у трудових відносинах.

Виходячи з цього, можна виділити такі джерела інформації аудиту розрахунків з оплати праці:

1) вимоги нормативних документів, що регламентують облік розрахунків з оплати праці;

2) колективний договір;

3) положення про робочий час; положення про оплату праці; положення про преміювання;

4) контрольні журнали робочого часу;

5) посадові інструкції;

6) наказ про облікову політику;

7) інші накази по підприємству;

8) виробничо-фінансові плани, бізнес-плани,;

9) трудові договори і контракти;

10) форми з обліку особового складу: П-1 «Наказ (розпорядження) про прийом на роботу»; П-2 «Особова картка працівника»; П-3 «Наказ (розпорядження) про надання відпустки»; П-4 «Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)»; П-5 «Табель обліку використання робочого»; П-6 «Розрахунково-платіжна відомість працівника»; П-7 «Розрахунково-платіжна відомість (зведена)»;

11) первинні документи з обліку праці та її оплати (наряди на відрядну роботу, дорожні листки автомобіля, табелі обліку робочого часу тощо);

12) накопичувальні відомості, журнали обліку робіт і витрат;

13) розрахунково-платіжні відомості, зведені відомості нарахування оплати праці за складом і категоріями працівників, особові рахунки, реєстр депонованої заробітної плати, реєстр авансових виплат працівникам тощо;

14) первинні документи з обліку виготовленої продукції, наданих послуг тощо;

15) реєстри синтетичного та аналітичного обліку по рахункам: 15, 20, 23, 26, 27, 28, 66, 91, 92, 93, 94.

16) аудиторські звіти, акти ревізій, матеріали інвентаризації тощо;

17) відповіді на запити аудитора;

18) статистична та фінансова звітність;

19) результати, отримані в ході аудиторської перевірки тощо [70].

Під час проведення перевірки розрахунків з оплати праці, аудитором можуть використовуватись наступні аудиторські процедури:

- тестування засобів внутрішнього контролю;
- перевірка (інспектування) документів;
- спостереження (відстеження) за відображенням фінансово-господарських операцій в бухгалтерській документації;
- перерахунок;
- одержання роз'яснень всередині підприємства;
- отримання роз'яснень від третіх осіб;
- аналітичні процедури.

Загальний план аудиту операцій з оплати праці та розрахунків з персоналом підприємства включає:

- аудит оформлення первинних документів;
- аудит системи нарахувань заробітної плати;
- аудит обґрунтованості утримань із заробітної плати та застосовуваних пільг;
- аудит тотожності показників бухгалтерської звітності та реєстрів бухгалтерського обліку;
- аудит розрахунків з утриманих та нарахованих податків і зборів.

Джерелами аудиторської перевірки обліку розрахунків із заробітної плати можуть бути:

а) загально-організаційні документи: колективний договір; положення про оплату праці, про відпустки, преміювання; правила внутрішнього розпорядку; посадові інструкції; штатні розписи.

б) кадрові документи: накази по кадрах (на прийом, звільнення, переведення, відпустки, преміювання тощо); особові справи працівників (особові картки, заяви, трудові договори та інші обов'язкові документи); трудові договори, акти виконаних робіт; договори цивільно-правового характеру (підряду, надання послуг тощо).

в) бухгалтерські документи: таблиці обліку робочого часу; розрахункові відомості по заробітній платі; платіжні відомості по заробітній платі; касові документи (прибуткові та видаткові касові ордери); особові рахунки; журнали-ордери, картки-рахунки, оборотно-сальдові відомості по рахунках обліку заробітної плати; акти виконаних робіт за договорами ЦПХ; інші документи [5].

Стосовно проведення тесту внутрішнього контролю, аудитор необхідно встановити, що конкретні засоби контролю ефективно запобігають, виявляють і усувають суттєві викривлення на рівні підготовки фінансової звітності в групах однотипних операцій, залишки за рахунками бухгалтерського обліку або у випадках розкриття інформації.

При визначенні ефективності систем внутрішнього контролю мають значення наступні фактори: коло працівників, що беруть участь у формуванні інформації на підприємстві, і наявність у них відповідальності за доручену справу; наявність впорядкованих взаємовідносин між ними щодо ведення справ і формування інформації; наявність технічних засобів контролю; наявність технології контролю; здійснення контролю щодо запобігання помилок під час розрахунку заробітної плати.

Для здійснення тестування внутрішнього контролю аудиторською групою використовуються відповідні робочі документи, в яких фіксуються встановлені факти під час перевірки.

Під час перевірки колективного договору, положення про оплату праці, положення про відпустки, положення про преміювання, правил внутрішнього розпорядку, посадових інструкцій, аудитор повинен встановити відповідність даних документів чинному законодавству, з'ясувати, чи всі реквізити дотримані при складанні документів, якими особами вони затверджені, чи не погіршують ці

документи умови праці та становище працівників порівняно з положеннями, встановленими КЗпП. Умови колективного договору є обов'язковими для сторін, які його підписали, а у випадку будь-яких суперечок і розбіжностей не можуть трактуватися як такі, що погіршують, порівняно з чинним законодавством України, становище працівників, інакше відповідні умови визнаються недійсними.

Правила внутрішнього розпорядку є регулятором організації праці на кожному підприємстві, в установі або організації. Внутрішній трудовий розпорядок затверджується колективом підприємства за поданням власника або уповноваженого ним органу і профспілкового комітету на основі типових правил. У цьому документі конкретизуються вимоги законодавства щодо обов'язків працівників (прийом і звільнення з роботи, використання робочого часу, адміністративний вплив на порушників, форми заохочення за сумлінну працю).

Під час перевірки штатних розписів аудиторі необхідно переконатися у їх наявності, відповідності дат затвердження та набуття чинності, а також відповідності посад працівників чинному Класифікатору професій [32].

Під час перевірки заяв, наказів, табелів обліку робочого часу, штатного розпису та договорів цивільно-правового характеру, аудитор повинен звернути увагу на правильність складання цих документів, відповідність дат, номерів, прізвищ, посад працівників, наявність всіх документів, а також умов, які встановлюють дані документи. Перевіряючи договори, аудитор встановлює правильність їх оформлення, економічну доцільність їх укладення, реальність отриманих за ними результатів і вигод для підприємства, правильність розрахунків за договорами, оподаткування та відображення в обліку.

Перевіркою табелів обліку робочого часу аудитор встановлює кількість відпрацьованих робочих днів для кожного працівника. Якщо за якісь дні робочий час для працівника не проставлено, встановлюється, якими документами підтверджений або оформлений невихід на роботу (листки тимчасової непрацездатності, пояснювальні записки тощо).



Під час перевірки наявних трудових книжок та книги їх обліку аудитором встановлюється правильність заповнення цих документів, відповідність порядкових номерів, дат, номерів наказів та здійснених записів у трудових книжках. У книзі обліку руху трудових книжок та вкладишів до них перевіряється правильність записів, а також наявність підписів звільнених осіб. Аудитор звертає увагу на наявність помарок, підчисток та виправлень у даних документах.

Перевіркою розрахункових відомостей по заробітній платі аудитор визначає, чи відповідають дані відомості встановленим окладам, чи правильно зроблений розрахунок у випадках, коли звітний період відпрацьований працівником не повністю, а також чи вірно розраховані утримання із заробітної плати працівника. Також аудитор повинен перевірити правильність нарахування заробітної плати за суміщення посад, за сумісництво, під час роботи у нічний час, у вихідні та святкові дні згідно з чинним законодавством. Перевіряється також дотримання на підприємстві нарахування заробітної плати не менше затвердженого законодавчо мінімального розміру.

Перевірка графіку відпусток, наказів на відпустку, розрахунку днів наданої відпустки та середньої заробітної плати, дає змогу аудитору встановити, чи відповідають накази інформації, зазначеній у табелях обліку робочого часу, чи правильно зроблено розрахунок відпускних та компенсацій за невикористану відпустку, чи не допускались випадки одночасного нарахування заробітної плати та відпускних за одні й ті самі дні. Також слід перевірити, чи нараховувались взагалі компенсації за невикористану відпустку під час звільнення працівників, чи створений на підприємстві резерв на оплату відпусток, якщо так, то чи правильно він нараховується і використовується.

Під час перевірки правильності нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності, а також допомоги по вагітності та пологах, аудитору слід перевірити правомірність надання цих видів допомоги (наявність та правильність заповнення відповідних документів – лікарняних листків), правильність розрахунку днів, що підлягають оплаті за період знаходження на лікарняному, визначення загального трудового стажу, а також середньої заробітної плати, яка

повинна розраховуватись згідно діючого законодавства. Необхідно звернути увагу на випадки одночасного нарахування заробітної плати та допомоги з тимчасової непрацездатності одному й тому самому працівнику за один і той самий період.

Перевірка проведення індексації заробітної плати дає змогу аудитору встановити, чи проводиться індексація грошових виплат у вигляді оплати праці на підприємстві, чи вірно визначаються базові періоди, як розраховується коефіцієнт індексації, чи правильно він застосовується до нарахованих доходів.

Під час перевірки обґрунтованості наданих премій аудитором встановлюються підстави щодо їх надання, чи вірно розраховані суми премій у разі зазначення у наказах відсотків до окладу, чи правильно віднесені нараховані премії до фонду оплати праці. Аудитору слід пам'ятати, що відповідно до норм КЗпП, протягом дії дисциплінарного стягнення заходи заохочення до працівника не застосовуються.

Щодо виданої матеріальної допомоги, аудитору потрібно перевірити підстави такого надання, класифікувати відповідний вид допомоги, визначити правомірність та правильність здійснених утримань та нарахувань щодо виданої матеріальної допомоги.

Щодо утримань із заробітної плати за виконавчими листами, аудитор повинен переконатись у правомірності таких утримань, у відповідності розміру утримань згідно із встановленими нормами КЗпП та наявності відповідних первинних документів.

Перевіркою здійснених утримань ПДФО та ЄСВ з сум нарахованої заробітної плати та нарахувань на фонд оплати праці аудитору необхідно встановити, чи правильно зроблені розрахунки цих утримань, чи вірно визначений об'єкт оподаткування та застосовані ставки податків і зборів. Якщо були застосовані податкові соціальні пільги з ПДФО, слід перевірити правомірність такого застосування та наявність відповідних документів, які є підставою для їх застосування. Під час перевірки утримань та нарахувань із заробітної плати аудитором також перевіряється звітність Підприємства у

податкові органи та у Пенсійний фонд, співставляються дані, відображені у звітності з даними бухгалтерського обліку.

Перевіряючи повноту та своєчасність перерахування ПДФО та ЄСВ, аудитор проводить співставлення дат, коли фактично були здійснені перерахування підприємством, на підставі банківських виписок із датами граничних строків, встановлених законодавством щодо сплати таких податків та зборів.

Перевіряючи своєчасність строків виплати заробітної плати, відпускних, аудитор встановлює, чи не порушені норми чинного законодавства в частині своєчасності виплати заробітної плати, а у разі такого порушення з'ясовує, чи була нарахована та виплачена компенсація за таку затримку згідно з КЗпП.

Під час зіставлення сум, відображених у фінансовій звітності, із залишками у регістрах бухгалтерського обліку, аудитором перевіряється кредит рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», на якому відображаються суми: нарахованої працівникам підприємства основної та додаткової заробітної плати, премії, допомога по тимчасовій непрацездатності, інші належні до нарахування працівникам виплати.

За дебетом рахунку 66 перевіряється: виплата основної та додаткової заробітної плати, премій; допомоги по тимчасовій непрацездатності; вартість одержаних матеріалів, продукції та товарів у рахунок заробітної плати (погашення заборгованості перед працівниками за іншими виплатами); утримання податку з доходів фізичних осіб; відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; платежі за виконавчими документами та інші утримання з виплат працівникам.

Крім того, аудитором перевіряються залишки на субрахунку 662 «Розрахунки з депонентами» та субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами», на яких ведеться облік депонованої заробітної плати та облік розрахунків за виплатами, що не належать до фонду оплати праці відповідно. Щодо перевірки обліку депонованої заробітної плати, перевіряється правильність оформлення, достовірність документів, які є підставою для виплати депонентів

(заяви, довіреності), грошові перекази депонованих сум поштою особам, яким вони належать. Також встановлюється чи ведеться Книга або Реєстр обліку депонованої заробітної плати.

Перевіркою правомірності віднесення до складу витрат з податку на прибуток виплат на оплату праці та на соціальні внески аудитор встановлює зв'язок таких витрат з господарською діяльністю підприємства та перевіряє повноту і відповідність їх віднесення до певного виду витрат згідно з нормами Податкового Кодексу України [70].

Перелічимо основні порушення в обліку оплати праці, які можуть виникнути, та зазначимо їх можливий вплив на достовірність фінансової звітності (табл. 3.6).

Таблиця 3.6 – Типові порушення в обліку оплати праці та їх можливий вплив на достовірність фінансової звітності [70]

Типове порушення	Вплив порушення на достовірність фінансової звітності
1	2
Відсутність колективного договору	Не врегульовані виробничі та економічні відносини трудового колективу та адміністрації підприємства
Умови колективного договору погіршують умови праці	Даний колективний договір є недійсним
Сума нарахованої заробітної плати за даними первинних документів не відповідає даним облікових регістрів (журналам-ордерам, головній книзі, карткам-рахункам)	Викривлення оборотів та залишків за рахунком 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Недійсність рядка «Кредиторська заборгованість з оплати праці» Балансу
Суми утриманих та нарахованих податків і зборів із заробітної плати за даними розрахункових відомостей не відповідають даним облікових регістрів	Невідповідність даних синтетичного та аналітичного обліку
Залишок на рахунках 65 та 64 за даними обліку не відповідає даним Балансу	Недостовірність даних рядків «Кредиторська заборгованість за соціальним страхуванням» та «Кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом»
Заниження (завищення) сум нарахованих податків і зборів у зв'язку з невірним розрахунком оподатковуваних баз та ставок	Викривлення рядка «Кредиторська заборгованість за соціальним страхуванням» та «Кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом»
Порушення строків перерахування ЄСВ та ПДФО	Застосування до підприємства штрафних санкцій

Продовження табл. 3.6.

1	2
Використання коштів ФССТВП не за призначенням або за непідтвердженими документами	Викривлення розрахунків з ФССТВП, недостовірність рядка «Кредиторська заборгованість за соціальним страхуванням»
Невірний розрахунок допомоги з тимчасової непрацездатності або допомоги по вагітності та пологах	Викривлення розрахунків з ФССТВП, недостовірність рядка «Кредиторська заборгованість за соціальним страхуванням»
У загальний місячний оподатковуваний дохід ПДФО не включені виплати, що підлягають оподаткуванню	Заниження суми ПДФО, що підлягає перерахуванню до бюджету, недостовірність рядка «Кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом»
Невірний розрахунок ПДФО	Недостовірність розрахунку ПДФО та викривлення розрахунків з бюджетом. Недостовірність рядка «Кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом»
Відсутність резерву з оплати відпусток	Невідповідність чинному законодавству бухгалтерського обліку на підприємстві

На заключному етапі аудиторською групою проводиться формування пакету робочих документів щодо проведеної перевірки, а також складання звіту аудитора і надання його разом з робочою документацією керівнику групи. Виявлені зауваження, запитання, які з погляду аудитора підлягають подальшому аналізу та обробці, формуються у вигляді робочого документу за встановленою формою. У звітних документах наводяться висновки та рекомендації щодо виявлених порушень та зауважень з обов'язковим зазначенням посилання на відповідний нормативний документ. Робочі та звітні документи аудитора, підшиті в окрему папку за встановленою формою, надаються керівнику групи для включення результатів у звіт [70].

### **3.4 Шляхи підвищення ефективності праці та вдосконалення організації обліку й контролю оплати праці у структурному підрозділі залізниці «Вокзал станції Дніпро»**

Найбільш рушійною силою продуктивності праці є мотиваційна складова, яка має бути невід'ємною частиною налагодженої системи оплати праці. На сьогоднішній день в Україні така система відсутня, тому дане питання потребує

поглибленого вивчення, попри велику кількість досліджень науковців у сфері мотивації персоналу.

Застосування сучасних методів та інструментів стимулювання праці персоналу дозволяє впровадити вдосконалення системи оплати праці та її мотивації на підприємстві залізничної галузі. Наявність нестійкого стану ринку в умовах ринкової економіки змушують різні підприємства підвищувати ефективність систем управління. В умовах корпоратизації залізниці мають застосовуватись новітні технології та інструменти з метою зниження собівартості перевезень та підвищення продуктивності праці.

Питання оплати праці в умовах корпоратизації залізниці стають все більш актуальними оскільки для залізниць розмір оплати праці та її регулярність визначають загальні перспективи розвитку даної галузі та рівень життя працюючого персоналу. Заробітна плата персоналу - це основна стаття витрат у переважній кількості структурних підрозділів залізниці. На кінцевий результат впливає кожне підприємство залізниці, чого не враховує сучасна система фінансування структурних підрозділів, що у результаті не допускає заохочення працівників цих підрозділів залежно від кількості та якості кінцевих результатів перевізного процесу. В умовах сучасного господарювання потрібна гнучка система відповідності результатів праці з її оплатою, що дозволяє повністю виконувати оціночну та розподільну функцію даного процесу. Ця система повинна найбільш рівномірно поєднувати всі види виплат робітникам та відображати економічні інтереси всіх учасників трудового процесу.

Існує багато факторів, що впливають на продуктивність праці на залізничному підприємстві (рис. 3.1).

Інтенсивність праці характеризує ступінь його напруженості в одиницю часу і вимірюється кількістю витраченої за цей час енергії людини. Чим вище інтенсивність праці, тим вища продуктивність. Максимальний рівень інтенсивності визначається фізіологічними і психологічними можливостями людського організму, а це означає, що інтенсивність праці має психофізіологічні межі і не може бути необмеженою. Нормальний темп праці передбачає і

нормальну його інтенсивність, тобто такий витрата життєвої енергії протягом робочого часу в зміну, який забезпечує при діючій системі охорони здоров'я, реально доступному якості харчування та раціональне використання вільного від роботи часу умови для повноцінного відправлення всіх життєвих функцій і повного відновлення працездатності до початку нового трудового дня [74].

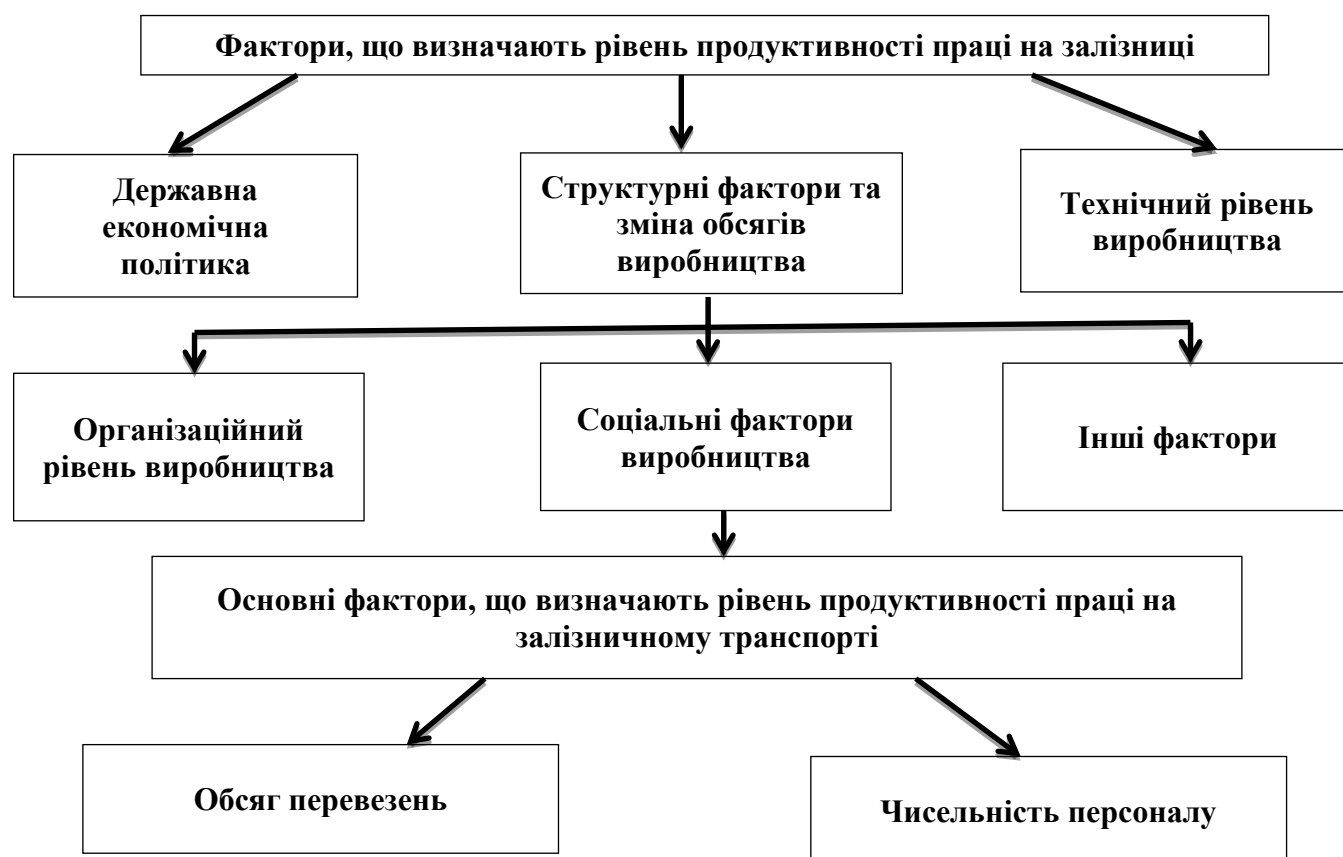


Рисунок 3.1 – Фактори, що впливають на продуктивність праці на залізничному підприємстві [74]

Успішно діюче підприємство використовує різні способи, щоб бути конкурентоспроможним і підвищувати продуктивність праці, а одним з таких інструментів є система стимулювання, яка може відігравати вирішальну роль в досягненні цілей підприємства.

Ефективна система соціального і економічного стимулювання грає важливу роль оскільки привертає, утримує і мотивує компетентних співробітників; компенсує витрати розумової та фізичної праці; допомагає врегулювати трудові

конфлікти; спрямовує енергію співробітників в бажане русло; стимулює розвиток співробітників на підприємстві.

Застосовуючи ефективну систему оплати праці, керівництво підприємства може чекати більшого, ніж простого досягнення її традиційних цілей: залучення, збереження та винагороди працівників [74].

Мотивація трудової діяльності – це складний, відносно стійкий процес, зумовлений особистими характеристиками людини, а також необхідністю задоволення її потреб та їх відповідності зовнішнім умовам діяльності.

У країнах, що мають розвинену ринкову економіку, застосовуються різноманітні системи стимулювання підвищення результативності праці та матеріального заохочення працівників.

Суть стимулювання працівників в ринковій економіці полягає у компромісі між очікуваннями найманого працівника і роботодавця. Система оплати праці повинна бути невід’ємною частиною цілісної системи управління підприємством. Вона має відповідати стратегії організації та всім її функціям.

Один з найважливіших етапів покращення ефективності діяльності підприємства та її працівників є вибір системи оплати праці. Система має бути зрозумілою для всіх учасників трудових відносин та персонал повинен бачити безпосередній зв’язок між отриманою заробітною платою та продуктивністю своєї праці.

Завдяки прагненню сучасних компаній знайти найбільш ефективні підходи до організації оплати праці на сьогодні мається безліч систем оплати праці. Досвід, накопичений за кордоном з питань оплати праці, може бути корисний для використання на залізниці, але його не можна механічно перенести в нашу економіку. При вивченні вітчизняного та іноземного досвіду з цієї проблеми виділено такі основні види сучасних систем оплати праці.

Безтарифна система дозволяє врахувати чинники, які не враховує тарифна система. При безтарифній системі оплати праці заробіток працівника залежить від кінцевих результатів роботи підприємства в цілому, структурного підрозділу, в якому він працює, і від обсягу коштів, що спрямовуються роботодавцем на оплату



праці. Індивідуальна заробітна плата кожного працівника є його часткою в заробленому усім колективом фонді заробітної плати [12].

Також різновидом безтарифної системи оплати праці визначають оплату праці на комісійній основі та систему «плаваючих» окладів.

Система «плаваючих» окладів будується на тому, що за умови виконання завдання щодо випуску продукції (обсягів перевезень) в залежності від результатів праці працівників відбувається періодичне коригування тарифної ставки (окладу). При цьому підвищення або зниження оплати праці залежить від суми грошових коштів, які можуть бути спрямовані на виплату заробітної плати. Розмір заробітної плати співробітника розраховується виходячи з тарифної ставки (окладу) і коефіцієнта підвищення (зниження) заробітної плати, що визначається підприємством.

Оплата праці на комісійній основі передбачає встановлення залежності розміру заробітної плати від виручки, отриманої в результаті діяльності певного працівника. Комісійні можуть визначатися різними способами: встановленням фіксованої грошової суми за кожний приведений тонно-кілометр, фіксованого відсотка від базової частини заробітної плати при виконанні плану по перевезеннях, а також фіксованого відсотка від суми платежів, що надійшли компанії від контрагентів в результаті роботи, виконаної конкретним виконавцем [66].

Якщо підприємство звертає особливу увагу на знання та навички співробітників, то тоді доцільно застосовувати SBP-систему (skill-based pay systems). Дана система визначає оплату праці в залежності від глибини та видів трудових навичок використовуваних найманими працівниками. Ця система називається ще як оплата праці за багатопрофесійність, знання та майстерність.

Впровадження даної системи гарантує набуття необхідних знань та навичок, що призводить до підвищення якості трудових ресурсів. Також дану систему поєднують разом із системами оплати праці за виконану роботу за для стимулювання працівників для покращення якості діяльності [20].

У світі має значне поширення на сьогоднішній день організація оплати праці на базі впровадження системи грейдів.

Грейдинг (від англ. *grading*) – це класифікація, сортування, упорядкування. З метою стандартизації оплати праці на підприємстві грейдинг визначається як угруповання посад за визначеними критеріями (встановлення «ваги», класифікація та ін.). Кожний грейд має визначений розмір окладу або «вилку окладів», що може періодично змінюватись, але сама система грейдів лишається незмінною.

Грейдинг краще підходить для компаній із кількістю персоналу більше 500 осіб у штаті, хоча можливі різні варіанти в залежності від реалізації схеми і цілей, як зазначають деякі аналітики.

Слід зауважити, що грейдування регулює саме заробітну плату [9].

Заробітна плата найманих працівників має дві частини: постійна та змінна. Розмір постійної визначається та виплачується згідно чинного законодавства України, а щодо складу структури змінної частини - вона залежить від встановленої системи оплати праці на підприємстві.

Змінна частина заробітної плати може стати ефективним інструментом мотивації для керівників підприємства. Можна використовувати систему грейдів для впровадження змінної частини як інструмент мотивації. При використанні системи грейдування створюється система функціонально-посадових рівнів, де посади збудовані відповідно до їх цінності для організації. Кожна посада в системі грейдування визначається своїм місцем в «табелі про ранги» і приймає заслужені оцінки у вигляді «вилки» окладу [65].

Зарплатна «вилка» - це визначальна величина базової компенсації верхніх і нижніх меж для кожного грейда.

Зарплатні «вилки» допомагають встановити справедливую зарплату для досвідчених співробітників, ухилятися від неправомірного збільшення фонду оплати праці за рахунок довільного збільшення окладів, підсилюють мотивацію співробітників, матеріально винагороджуючи їх тільки за реальні внески в спільну мету організації.

Сучасні методи формування грейдів у великих компаніях найчастіше засновані на одному з двох підходів: оцінка посад і оцінка компетенцій конкретних робітників. Залежно від підходу грейдування буває двох типів: формальний і персональний.

Формальний – виходить з цінності посади для компанії. Даний підхід доцільний для компаній з фіксованими і чітко прописаними функціями посад, де різні працівники можуть займати аналогічні посади і виконувати аналогічні функції.

Персональний – враховується цінність для компанії виконуваної роботи, цінність самого працівника, з його унікальним набором компетенцій, тобто знаннями і досвідом. Даний підхід характерний для компаній, де функції і завдання працівників залежать в більшій мірі не від посади, а від кваліфікації та здібностей самого працівника.

За системою грейдингу зарплатна вилка гарантує, що співробітники, які виконували аналогічну роботу отримають не менш гідну плату, ніж у колег, що мають схожий досвід і освіту.

Завдяки цьому, змінна частина заробітної плати буде базою для справедливої системи оплати праці. Працівники, завдяки своїм вмінням, знанням і зусиллям, зможуть покращувати рівень свого заробітку, збільшивши розмір заохочень, премій, бонусів і нагород. Виходячи з цього на підприємствах можна буде очікувати на збільшення розміру заробітної плати працівників через функціонування грейдингової системи оплати праці. Структура заробітної плати після впровадження системи грейдів матиме наступний вид:

1. постійна частина: посадовий оклад + надбавки та доплати згідно діючого законодавства;
2. змінна частина: премії за якість роботи та результативність індивідуальних показників, премії за підсумками роботи структурного розділу, премії за підсумками роботи всієї компанії за звітний період, премії за особисту участь у процесах [12].

У результаті проведення системи грейдування показники ефективності виконаної роботи займають основну частку. Визначаються ключові посади, які виконали більше функцій, ніж інші співробітники при успішному досягненні показників ефективності. Суть грейдування персоналу - це виявлення ключових посад.

Оскільки при проведенні системи грейдування основну частку займають ключові показники ефективності, то для ефективного розвитку організації й прозорості системи оплати праці можна застосовувати в компаніях систему KPI (Key Performance Indicators).

Універсальна система ключових показників ефективності – KPI (Key Performance Indicators) – система, що дозволяє оцінити ефективність управління у цілому. Будується KPI на базі стратегічних цілей організації, тобто управління за цілями – MBO (Management by Objectives) за принципом декомпозиції цілей та побудови матриці цілей. Загальні стратегічні цілі організації розподіляють за групами, всередині яких визначаються задачі, в залежності від них кожному працівнику формують план роботи відповідно до займаної посади [26].

При побудові системи оплати за KPI особлива увага приділяється винагороді, що пов'язана з результатами, оцінка яких здійснюється виходячи з обсягу виконаних задач. Рекомендується об'єднувати всі задачі, що вирішуються кожним працівником, у 3-5 великих задач. Це дає можливість довести точність опису поведінки робітника до 80-90%. Керівник, що здійснює постановку задач, оцінює ступень їх досягнення відповідно до встановлених критеріїв. Отримана оцінка інтегрується з оцінкою діяльності структурного підрозділу, яка в свою чергу співвідноситься із загальною оцінкою компанії. Ці дані надають інформацію про поведінку суб'єкта управління кожного рівня, і завдання керівництва розподілити певну суму згідно з отриманими результатами. При використанні системи оплати праці за KPI можливо застосування штрафних санкцій шляхом скорочення змінної частини заробітку. Ефективність розподілу матеріальних стимулів оцінюється через покращення показників діяльності працівників у наступному періоді.

Система KPI чітко визначає і розмежовує повноваження і внесок кожного співробітника в функціонування компанії. Індикатори встановлюються в залежності від обсягу виконаних робіт кожного співробітника. Кожному індикатору присвоюється розмір грошової винагороди або заохочення. При досягненні встановлених показників кожен працівник отримає відповідну йому по системі KPI величину оплати праці [12].

Коли при оцінці якості роботи співробітників основну частку займають найважливіші показники ефективності, то кращий ефект від використання системи грейдів може бути при їх спільному застосуванні.

Системи наведені вище можуть використовуватись в різних комбінаціях в залежності від характеру діяльності, використовуваних способів виробництва, цілей, розмірів компанії. Ефективність діяльності компанії значно залежить від ступеня орієнтованості на дану компанію обраних систем, також це впливає значною мірою на здатність швидко реагувати на потреби конкурентноспроможності та часто змінювані умови на ринку.

На сьогоднішній день система KPI та грейдів є двома найкращими системами розрахунків зарплат. При застосуванні їх разом, дані системи повністю уніфікують нарахування всіх складових зарплати (постійної і змінної). Також якщо у компанії ще не уніфікована система нарахування змінної частини, найманим працівникам треба мати на увазі, що нарахування премії здійснюється за кількість і якість виконаної роботи, не тільки за виконання функціональних обов'язків.

Велика кількість європейських підприємств використовують дану схему. Звідси, для приведення у відповідність та уніфікації за єдиним принципом обох частин заробітної плати працівників (постійної та змінної) на підприємствах залізниці слід використовувати паралельно системи KPI та грейдів [26]. Окрім цього, необхідно приділити особливу увагу економічній мотивації. У жовтні 2016 р. почалось поступове запровадження концепції мотивації персоналу на основі системи KPI, що дозволить покращити ефективність функціонування виробничих структурних підрозділів АТ «Укрзалізниця» [9], [63].

Нами пропонується модель соціального та економічного стимулювання праці працівників моторвагонного депо як способу ув'язки системи оплати праці з ефективною роботою на кожному рівні організаційної структури і кожного працівника, щоб заохочувати участь співробітників в досягненні результатів.

По-перше, рекомендована система стимулювання повинна стимулювати персонал виконувати якісно експлуатаційні роботи.

По-друге, стимулювати освоєння суміжних процесів і ширше застосовувати засоби автоматизації.

По-третє, встановити, залежність матеріального і соціального стимулювання працівників в пряму залежність від зростання продуктивності праці кожного працівника, а не всього підприємства в цілому. Тобто зростання продуктивності праці кожного працівника обов'язково стимулюється матеріально і морально.

По-четверте, матеріальне та соціальне стимулювання як досягнення поставленої мети перед окремим підрозділом.

Стратегічне управління персоналом повинно бути засновано на таких пріоритетах: зміна в культурі підприємства, результативність і ефективність діяльності персоналу, поліпшення розуміння і змісту робіт і посад, технічне удосконалення виробництва.

Основним принципом формування нової системи оплати праці є принцип узгодження всієї системи винагороди із загальною стратегією підприємства.

У числі головних стратегічних завдань в умовах корпоратизації залізничного транспорту визначено напрями підвищення продуктивності праці і на цій основі - збільшення реальної заробітної плати.

На теперішній час існують такі недоліки системи оплати праці на залізничному транспорті:

1) В частині постійної заробітної плати:

– діапазон окладів УЗ жорстко регламентується законодавством України.

Цей факт практично унеможлиблює розширити діапазони окладів;

- існують складнощі в залученні та утриманні висококласних спеціалістів через невеликий розмір зарплат порівняно із ринковими пропозиціями;

- ширина «діапазону» окладів дуже мала, підвищення зарплати в рамках діапазону не має мотивуючого ефекту, а для присвоєння категорії необхідно виконати низку вимог у відповідності до законодавства. Тому, єдиний спосіб утримання працівника – це встановлення надбавок, доплат, незначне збільшення премій, які по суті відіграють роль основної заробітної плати;

- схема посадових окладів може не забезпечувати достатнього підвищення окладу при зміні посади, практично не існує ступенів прогресування для посади тому встановлюються надбавки, доплати з метою утримання працівників;

- фактична відсутність діапазону окладів призводить до того, що – основна різниця в зарплаті забезпечується надбавками за вислугу років;

- коефіцієнт росту діапазонів посадових окладів варіюється від 1% до 36%; спостерігається незначний перетин діапазонів окладів, в основному між категоріями на посадах технічних службовців та професіоналів, а для керівників від 2% до 5%. На деяких посадах взагалі не існує «діапазону» окладу, передбачено тільки одне значення;

- основна заробітна плата працівникам збільшується єдиним коефіцієнтом на загальних підставах, щоквартально. Таке підвищення відіграє роль індексації і не враховує індивідуальних заслуг працівника;

- відсутня система прозорості та об'єктивної політики трансляції особистих досягнень працівників, вимірюваних за ключовими показниками, на перегляд розміру базової зарплатні, тому мотивуючий ефект є обмеженим;

- в існуючій системі оплати праці не використовується регіональний коефіцієнт;

- при прийнятті рішення щодо відсотка збільшення окладів чи тарифних ставок основну роль відіграє наявність коштів у фонді оплати праці.

## 2) В частині змінної заробітної плати:

- фактично премії перетворилися (сприймаються) на частину заробітної плати;

- для преміювання працівників використовуються показники преміювання, які пов'язані з основними цілями УЗ, але фактично відсутні індивідуальні показники преміювання, за невеликими винятками (наприклад, для професій робочих існують показники преміювання за якість виконуваної роботи, такі ж показники існують для інженерів з приймання локомотивів, вантажних та пасажирських вагонів);

- щомісячні премії за досягнення компанії виплачуються за аналогічний набір показників, які не завжди відображають специфіку роботи керівника (показники не достатньо збалансовані відносно індивідуальних цілей керівника та цілей групи);

- брак коштів фонду оплати праці практично унеможлиблює виплату премії такого розміру як передбачено положеннями про преміювання навіть при виконанні всіх показників;

- як засіб стимулювання працівників на УЗ широко використовується депреміювання (часткове або повне позбавлення премій). Кожне положення про преміювання містить перелік «виробничих недоліків», за які премія знижується або не виплачується повністю. Керівники зазвичай депреміюються за невиконання фонду оплати праці, наявність понаднормових, несвоєчасну виплату заробітної плати, порушення охорони праці, аварії, травматизм. Працівники депреміюються за порушення трудової дисципліни, правил внутрішнього розпорядку, правил безпеки, невиконання трудових обов'язків, брак в роботі і т.ін.

### 3) В частині додаткової заробітної плати:

- існуюча система додаткової частини заробітної плати складна в управлінні

(включає велику кількість доплат і надбавок);

- практично не виплачуються надбавки керівникам, професіоналам, фахівцям та технічним спеціалістам за високі досягнення в праці;

- найістотнішою надбавкою для працівників є надбавка за вислугу років. Максимальний коефіцієнт за вислугу років (40 % від окладу, місячної тарифної



ставки) отримують працівники, які мають 25 років безперервного стажу роботи в УЗ. Надбавка за вислугу років стимулює лояльність працівників зі стажем роботи, але не працює на залучення та утримання молодих спеціалістів;

– виплати доплат, надбавок формалізовані, існує ряд доплат та надбавок, які фактично не використовуються через відсутність достатнього фонду оплати праці.

#### 4) Комплексні недоліки:

– фонд оплати праці планується укрупнено на основі фактичних даних минулого року плюс коефіцієнт підвищення основної заробітної плати (як правило 25 %, як передбачено Генеральною угодою) та не враховує можливих змін, які можуть наступити на протязі року, а саме: втрати через відпустки, лікарняні; оплату робіт понад нормальну тривалість робочого часу; зростання об'єму робіт; зношення устаткування, інших основних засобів. Таке планування обмежує виплату премій на протязі року і не дає можливості встановлювати ряд доплат та надбавок, передбачених законодавством та Генеральною угодою, тому, що виконання фонду оплати праці жорстко контролюється;

– кожне підприємство складає план з праці. Кінцевий варіант плану з праці залежить від фінансового плану Укрзалізниці. Як правило, фінансовий план не передбачає необхідної (і запланованої на підприємствах) кількості персоналу. Тому первинний план з праці значно зменшується, що викликає нестачу персоналу, і в свою чергу стає однією з причин зростання кількості понаднормових робіт та нестачі запланованого фонду оплати праці

Система оплати праці на залізничному транспорті має і такі суттєві недоліки: система стимулювання праці не націлена на поліпшення якісних показників, насамперед продуктивності праці і якості транспортних послуг; механізм стимулювання праці є невиправдано складним і націленим в основному на кількісне збільшення параметрів виробництва; існуюча тарифна система не забезпечує більш високу оплату працівників, що досягають у підсумку кращих кінцевих результатів; спостерігається необґрунтоване зближення окладів працівників різної кваліфікації і різних категорій.

Діюча система мотивації та оплати праці працівників залізничного транспорту дає можливість зробити висновок про першочергову необхідність удосконалення існуючої системи винагород на залізничному транспорті.

Також необхідно підкреслити, що методика нарахування заробітної плати дісталася у спадок залізницям України ще від Радянської влади. Функціонує вона практично з 60-70-х років минулого століття, коли переважали принципи наукової організації праці, адміністративного управління. В умовах акціонування докорінно змінюється роль та значення людини в процесі діяльності підприємства. Тому діюча система заохочення та мотивації на залізничному транспорті вже не відповідає сучасним економічним реаліям. Внаслідок цього страждає кадровий потенціал галузі.

Сучасна система винагородження має не лише мотивувати працівників до підвищення продуктивності праці. Вона обов'язково повинна забезпечувати зовнішню конкурентоспроможність (принцип «зарплата не гірша, а, бажано, краща ніж в сусіда»). Не менш важливо забезпечити внутрішню справедливість, щоб робітник з більшими повноваженнями, відповідальністю і обсягом знань отримував відповідну заробітну платню. Також нова система має бути зрозумілою, прозорою і такою, що легко управляється. Тому сьогодні, в активну фазу перетворень на залізничному транспорті, необхідно докорінно змінювати, реформувати і систему оплати праці.

Отже, Укрзалізниці потрібно застосовувати такий підхід до визначення посадових окладів / тарифних ставок та преміальних, який дозволить:

- підвищити керованість системи оплати праці і обґрунтованість виплат;
- покращити контроль за витратами на персонал;
- забезпечити залучення і утримання в компанії необхідних працівників;
- створити прозору і зрозумілу систему оплати праці;
- застосувати найкращий світовий досвід, враховуючи галузеву специфіку залізничного транспорту (специфічні виплати відповідно до особливості проведених робіт на залізничному транспорті).

Перспективною на сьогодні, такою що деякою мірою вже зарекомендувала себе на підприємствах залізничного транспорту у світі, ми вважаємо систему мотивації, збудовану на оцінці цінностей посад для підприємства грейдинг.

На сьогодні серед дев'яти тисяч компаній різних галузей у світі близько 96 % компаній вже використовують або почали впроваджувати систему окладів на основі оцінки посад. Серед них: CTC, Sun Interbrew, SAB, ING, КазМунайГаз. У числі російських першопрохідців були Альфа-банк, «Російський продукт», «Російський алюміній», ТНК-ВР, «Вімм-Білль-Данн», «Вимпелком», «Ростелеком», «Лебедянський» і деякі інші [22].

Грейдування має схожість з тарифною системою. Так само як і тарифно-розрядна сітка, грейди мають ієрархічну структуру посад, де оклади побудовані за наростаючим принципом.

Дані системи мають відмінні риси. Наприклад, тарифні системи побудовані на основі оцінки професійних знань, стажу роботи і навичок, на відміну від грейдів. Грейди ж охоплюють найбільш широку лінійку критеріїв (комунікація, ціна помилки, відповідальність, складність роботи і ін.).

Також тарифні системи вибудовують посади за наростаючим принципом, на відміну від грейдів, які допускають перетин частин тільки двох прилеглих грейдів.

Грейди побудовані тільки на вазі посади, яка прораховується в балах, а ось тарифи мають ієрархічну структуру тарифної сітки, яка заснована на мінімальній заробітній платі, помноженої на коефіцієнт.

І остання характерна риса в тому, що тарифні системи вибудовують всі посади за суворим наростанням вертикалі, в той час як грейди розміщують свої посади за принципом важливості для підприємства.

За допомогою грейдингу у організації, виходить, вирішити відразу кілька завдань:

1. Створення єдиних правил взаємозв'язу між компетенціями та посадовим окладом працівника.
2. Визначення цінності робочих місць для стратегії підприємства.

3. Створення ефективної системи винагород.
4. Формування стратегії розвитку персоналу.
5. Управління витратами на персонал.
6. Оптимізація фонду оплати праці.

Для побудови системи грейдингу використовують різні підходи (табл. 3.7)

Таблиця 3.7 – Підходи до грейдингу [сформовано автором на основі [22]]

Критерії	Грейдинг посад	Грейдинг робітників
Критерії оцінки	Конкретна посада представляє цінність для компанії. Фактори, які мають відношення до посади: - рівень кваліфікації; - рівень компетенцій; - складність виконуваної роботи; - ступінь відповідальності посади; - вплив на стратегічні цілі	Конкретний робітник представляє цінність для компанії. Існують окремі фактори: - ступінь відповідальності і вплив на кінцевий результат <sup>4</sup> - доповнюються критеріями оцінки саме робітника (кваліфікація, компетентність, результативність)
Компанії, для яких рекомендовано такий підхід	Компанії, в якій присутні фіксовані та чітко прописані компетенції посад, де різні робітники можуть займати аналогічні посади та виконувати аналогічні функції. Зазвичай це середні та великі виробничі, торговельні та інші компанії	Компанії, в яких задачі та функції, що виконуються працівниками, залежать від здібностей і кваліфікації працівника.
Результат	Чітка сітка посадових окладів, яка побудована з урахування цінності посади для компанії та її вартість на ринку праці	Персональні оклади працівників розподіляються по грейдам з урахуванням їх кваліфікації, професіоналізму та досвіду, компетенції та результативності

Впровадження системи грейдів на відбувається в кілька етапів:

- I. Опис посад
- II. Вибір методу визначення цінності посад
  - a. Неаналітичні методи
  - b. Аналітичні методи
- III. Побудова грейдів
- IV. Встановлення посадових окладів для кожного грейда
- V. Введення грейдової системи

### Етап I. Опис посад.

Всі посади описуються за результатами аналізу робіт. Для цього можна використовувати різні методи аналізу робіт: інтерв'ювання, анкетування, спостережень - використовується тільки тоді, коли робота працівника полягає в повторюваних діях і завдання короткі за часом.

Після проведення аналізу робіт описуються посади, які містять в собі: загальну інформацію, повноваження, умови праці, обов'язки і відповідальність, взаємозв'язок з іншими працівниками і зовнішніми організаціями, особисті якості співробітників.

### Етап II. Визначення цінності посад.

Для визначення цінності кожної посади використовуються два методи: аналітичний та неаналітичний. Найбільш точний аналітичний метод. Він трудомісткий і вимагає спеціальних знань у розробників, великого обсягу даних і витрат часу.

Даний метод включає факторний метод і метод бального оцінювання.

Факторний метод виділяє кілька підходів до визначення значущості посад. Перший підхід визначає статистично стійкі зв'язки між великою кількістю ознак на підставі факторного аналізу. Другий підхід передбачає вибір значущих для підприємства компенсаційних факторів (розробляються із залученням керівників).

Метод бального оцінювання дає можливість кількісно оцінити значимість посад по ряду факторів і зіставити їх один з одним. Факторний метод і метод бального оцінювання можуть поєднуватися один з одним. Такий підхід отримав назву «факторно-бального оцінювання посад».

Неаналітичний метод ідеографічний, тобто отримані з їх допомогою дані непорівнянні. До даної групи відносяться методи ранжирування, класифікації, парних порівнянь.

Метод ранжирування розподіляє посади за значимістю для підприємства. У даного методу оцінка суб'єктивна, тому рейтинги можуть відрізнятися, і це ускладнить процедуру їх зіставлення.

Метод класифікації групує посади за певними характеристиками: категорія персоналу, рівень управління, кваліфікаційна категорія т.д.

Метод парних порівнянь порівнює посади попарно один з одним. Більш цінну посаду в парі вказують знаком «+» або «-». Якщо ж посади рівноцінні, то знаком «=». Далі потрібно визначити суму «+» кожної посади і на основі цього визначити ранг для кожної посади.

Після визначення посад та їх оцінки сформуємо систему грейдів на прикладі працівників бухгалтерського обліку та звітності на виробничому підрозділі залізниці (табл. 3.8).

Таблиця 3.8 – Пропонована система грейдової оцінки на прикладі працівників відділу бухгалтерського обліку та звітності (фінансового відділу) на виробничому підрозділі залізниці [розроблено автором]

Назва посади	Ранг посади	Грейд
Керівник відділу бухгалтерії	11	6-й
Старший менеджер відділу бухгалтерії	10	
Менеджер відділу бухгалтерії	9	5-й
	8	
Провідний бухгалтер	7	4-й
	6	
Старший бухгалтер	5	3-й
	4	
Бухгалтер	3	2-й
	2	
Помічник бухгалтера	1	1-й

### Етап III. Побудова грейдів.

Залежно від кількості набраних балів або встановлених рангів всі посади можна розташувати за ієрархією і об'єднати в кваліфікаційні групи (грейди).

Грейди є діапазоном балів або рангів посад, в якому вони вважаються рівноцінними для організації і, отже, мають однаковий діапазон оплати. Тобто кожен грейд має свій діапазон оплати. Всі діапазони розбиваються на розряди з відповідними міжкваліфікаційних відносинами.

### Етап IV. Встановлення посадових окладів для кожного грейда.

«Вилковий» підхід взятий за основу для встановлення міжкваліфікаційних співвідношень для кожного грейда.

Формування грейдів може відбуватися різними способами.

Якщо використовувати неаналітичних методи, то грейди формуються на підставі рангів. За умов використання факторно-бального методу головне завдання полягає у визначенні діапазонів оцінок в кожному грейді. Застосовуються кілька підходів до встановлення діапазонів грейда:

1) Діапазон грейдів утворюється шляхом розбиття всієї множини балів на рівні інтервали;

2) Діапазони визначаються за допомогою групування посад, що належать до однієї категорії і мають невеликі розбіжності в балах. Після створення грейдів встановлюється діапазони для визначення базової заробітної плати для посад, які увійшли в кожен грейд. Щоб створити «вилки» окладів необхідно орієнтуватися на ринкові значення заробітної плати. Наприклад: нижні значення окладу - на рівні ринкового значення, верхнє значення - перевищує його на 30%.

Орієнтація лише на ринкові значення іноді призводить до порушення внутрішньої справедливості при встановленні посадових окладів, тому потрібно приділяти увагу міжпосадовим співвідношенням посадових окладів.

Встановлені «вилки» (діапазони) окладів потрібно порівняти із середньоринковими окладами. Якщо середні ринкові значення будуть вище, ніж це передбачено встановленою «вилкою», для того, щоб забезпечити відповідність можна скористатися одним із способів: переоцінити посаду; переглянути міжкваліфікаційні співвідношення; розширити «вилку» лише відповідного грейда; підвищити мінімальний посадовий оклад; ввести для окремих посад індивідуальні надбавки.

Дані заходи зменшать плинність персоналу в зв'язку з низькою конкурентоспроможністю компенсаційної політики підприємства.

На завершення даного етапу необхідно порівняти фактичний оклад з «вилками», встановленими для відповідного грейда. На цій підставі потрібно скоригувати посадові оклади: підняти, якщо вони нижче передбачених «вилки», а якщо вище, то їх ні в якому разі не слід зменшувати. Дані посади слід переоцінити

або ввести тимчасові надбавки. Згодом всі посадові оклади вирівнюються в міру підвищення мінімального окладу.

Етап V. Впровадження грейдової системи.

Розглянувши етапи впровадження технології грейдингу можна виділити переваги і недоліки даної системи (табл. 3.9).

Таблиця 3.9 – Переваги та недоліки системи грейдування [63]

Переваги системи грейдування	Недоліки системи грейдування
1	2
<ul style="list-style-type: none"> <li>– робить систему нарахування заробітної плати більш гнучкою;</li> <li>– допомагає управляти й підвищувати ефективність фонду оплати праці;</li> <li>– впорядковує дисбаланс заробітної плати в компанії;</li> <li>– дозволяє відстежувати динаміку як посадових окладів, так і постійної частини зарплат;</li> <li>– є практичним інструментом для обчислення розміру базового окладу для нової посади;</li> <li>– допускає можливість порівняння рівнів виплати своєї організації з виплатами інших в тому ж сегменті ринку або концерну;</li> <li>– полегшує співвідношення середньої заробітної плати будь-якої посади у своїй компанії із середньоринковими;</li> <li>– оптимізує розстановку трудових ресурсів;</li> <li>– допомагає при усуненні істотної неефективності роботи, виявляючи повторення функцій;</li> <li>– допускає відстеження рівнів в підрозділах, що мають невідповідність при нарахуванні заробітної плати;</li> <li>– стандартизує нарахування доплат за роботу співробітників, які знаходяться на нижчому або вищому рівні своєї посади;</li> <li>– спрощує процес індексації заробітних плат;</li> <li>– система визначає розрахунок посади (будь-якого рівня) в сумі;</li> <li>– структурує організацію.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– складність впровадження;</li> <li>– грейдинг краще застосовувати компаніям з добре налагодженими і формалізованими бізнес-процесами;</li> <li>– перед впровадженням грейдів потрібно оптимізувати організаційні процеси в компанії, а вже потім пропонувати співробітникам нову систему оплати праці;</li> <li>– впровадження системи грейдів може зайняти багато часу для її здійснення (від декількох місяців до року);</li> <li>– для створення проекту в команду повинні бути залучені менеджери кадрових служб компанії, фахівці фінансової служби, аналітики.</li> </ul>

Якщо говорити про застосування грейдингу в умовах корпоратизації залізничної галузи, то переваги грейдингу переважають його недоліки.

Дана технологія дозволяє ввести єдину систему окладів для всіх структурних підрозділів залізниці. Вибудовує прозору систему професійного кар'єрного росту. Зростання заробітної плати у співробітника зв'язується з



присвоєнням категорії за результатами оцінки та компетенцій в тому числі і підвищує мотивацію до постійного вдосконалення і розвитку.

Принципи, які лежать в основі технології грейдингу, розширюють перспективи для розвитку компанії. Якщо застосовувати грейдинг разом з іншими кадровими технологіями, наприклад з оцінкою персоналу і моніторингом результативності співробітників, то можна створити сучасну ефективну систему мотивації персоналу.

Все це буде лежати в основі створення ефективної системи управління трудовими ресурсами структурного підрозділу.

Реалізація вищенаведених, а в подальшому інших заходів з удосконалення системи оплати праці, дозволило б наблизити величину частки заробітної плати працівників залізниці у витратах на виробництво до рівня економічно розвинутих країн, а оплату робочої сили - до європейських стандартів.

### **Висновки до розділу 3**

Забезпеченість структурних підрозділів залізниці необхідними трудовими ресурсами та ефективність їх використання завдають об'єм і своєчасність виконання робіт, надання послуг, ефективність використання обладнання і машин, і, як наслідок, собівартість робіт і послуг, чистий прибуток, інші економічні показники. Однією з головних умов господарської діяльності підприємства є дотримання раціональних співвідношень в темпах росту продуктивності праці та її оплати.

Відносно базового року відбувається коливання показників використання праці відбувається зменшення коефіцієнту обороту з прийому та вибуття працівників, та збільшення коефіцієнту плинності кадрів. Середньомісячна зарплата працівників залізниці поступово збільшується у звітних роках.

Темпи росту фонду оплати праці перевищують темпи росту продуктивності праці, що порушує основне правило ефективного використання трудових ресурсів підприємства.

Одним із резервів зростання продуктивності праці є удосконалювання структури кадрів, під якою розуміємо співвідношення чисельності окремих категорій промислово-виробничого персоналу. Найважливішими є співвідношення чисельності основних і допоміжних робітників. Пошук і аналіз резервів підвищення продуктивності ґрунтується на порівнянні інформації, одержаної під час вимірювання й оцінки досягнутого рівня продуктивності праці на підприємстві загалом і за окремими видами праці зокрема з наявною інформацією про максимально можливий рівень продуктивності праці на аналогічних роботах.

Існує ряд стимулюючих та деструктивних чинників. Оскільки, чинники по-різному впливають на зміну продуктивності праці, то збільшення дестимулюючих чинників призводить до зниження темпів зростання продуктивності праці. До них слід віднести неявки: через прогули, тимчасову непрацездатність, з дозволу адміністрації та внутрішньозмінні простої. Збільшення чинників-стимуляторів впливає на зростання продуктивності праці.

У розділі проведено також аналіз шляхів підвищення ефективності праці та її оплати й надані певні пропозиції з удосконалення праці. У порівнянні з досвідом провідних країн світу на залізниці в Україні рівень мотивації працівників залізничної галузі є дуже низьким. На сьогодні на підприємствах залізниці все ще мають місце традиційні методи стимулювання праці, які не відповідають вимогам сучасної ринкової економіки в супереч тому, що підвищення продуктивності праці є одним із основних шляхів покращення ефективності діяльності залізничних підприємств. Укрзалізниця повинна змінювати свою систему мотивації праці ґрунтуючись на максимальному наближенні до особливостей її діяльності та об'єктивні економічні реалії у країні. Отже, впровадження і застосування на інноваційних форм мотивації працівників має забезпечувати поєднання взаємозв'язку доходів працівників та результатів їх праці. Правильне та комплексне застосування мотиваційних методів в умовах корпоратизації залізниці може забезпечити відповідне підвищення продуктивності праці.

В результаті запропоновані наступні заходи щодо підвищення продуктивності праці: впровадження нової техніки, автоматизації виробництва, наукової організації праці, зростання обсягів виконуваних робіт, впровадження передового управлінського і виробничого досвіду та сучасних систем мотивації праці (участь в прибутках, грейдинг), поєднання професій та розширення сфер обслуговування, зміцнення трудової дисципліни, вдосконалення норм праці, підвищення кваліфікації, а також технічного рівня працівників.

Якісно-нові пропозиції щодо усунення системних недоліків у системі мотивації та оплати праці на підприємствах залізничного транспорту за рахунок використання грейдингу (для нарахування основної частини заробітної плати працівників) поряд зі створенням сприятливих умов для ефективної трудової діяльності та гармонійного розвитку працівників дозволять підвищити ефективність мотиваційної політики на залізничному транспорті України та забезпечити комплексне оновлення в структурі кадрових та соціальних питань під час реформування залізничного транспорту.

## ВИСНОВКИ

У дипломній роботі розглянуті і вирішені питання організації праці та її оплати на підприємстві залізничного транспорту.

Облік і контроль праці та її оплати займає важливе місце в бухгалтерському обліку на підприємствах залізничного транспорту. Так, у складі експлуатаційних витрат основної діяльності залізниці витрати з оплати праці та пов'язані з ними відрахування на соціальні заходи складають значну питому вагу.

Фонд оплати праці у структурі загальних витрат АТ «Укрзалізниця» становить близько 50%. Компанія налічує 250 тис. працівників, і є найбільшим роботодавцем України [69].

На основі виконаних у роботі досліджень можна зробити такі висновки:

У першому розділі роботи було розкрито поняття оплати праці як облікової категорії, проведено огляд нормативно-правових документів та літературних джерел за темою дослідження. Також був проведений аналіз техніко-економічних показників виробничого підрозділу «Вокзал станції Дніпро». У результаті дослідження встановлено, що чітка організація обліку і контролю праці та її оплати безпосередньо впливає на ефективність діяльності залізниці, та доведено, що формування достовірної інформації про працю та її оплату потрібне для оперативного керівництва залізницею. Результати проведених досліджень обумовлюють актуальність теми роботи.

Техніко-економічний аналіз показав незадовільний стан практично всіх показників. Темпи росту собівартості реалізації перевищують темпи росту чистого доходу, що призводить до значного зменшення валового прибутку у 2018 та 2019 роках відносно 2017 року. У 2018 та 2019 роках підприємство має від'ємний фінансовий результат від операційної діяльності внаслідок перевищення операційних витрат над операційними доходами.

У звітних роках не виконується вимога співвідношення між темпами росту фонду оплати праці та темпами росту продуктивності праці, що свідчить про неефективне використання трудових ресурсів.

За результатами аналізу фінансового стану встановлено неплатоспроможність структурного підрозділу у короткостроковій перспективі та незадовільну платоспроможність у довгостроковій.

Стійке економічне зростання підприємства є важливою складовою ділової активності. Основним фактором, який забезпечує стійке економічне зростання підприємства, є величина його прибутку. Тому керівництво підприємства повинно ставити перед собою завдання щодо його максимізації. Основні шляхи максимізації фінансових результатів підприємства полягають у нарощенні випуску продукції та послуг з одночасним підвищенням її якості, оптимізації виробничих процесів та зниженні собівартості виробництва, покращення ефективності використання трудових ресурсів та підвищення продуктивності праці.

У другому розділі розглянуто питання первинного, аналітичного, синтетичного та податкового обліку праці та її оплати у виробничому підрозділі залізниці. Також розглянуто порядок складання внутрішньої та статистичної звітності щодо розрахунків з оплати праці, використання автоматизованих сервісів для бухгалтерського обліку на залізниці.

Заробітна плата є одним з елементів витрат підприємства і має свою структуру. У склад фонду оплати праці на залізниці включають основну заробітну плату, додаткову заробітну плату та інші заохочувальні і компенсаційні виплати.

Заробітна плата на залізниці має дві базових форми: відрядну та погодинну. Кожна з них відповідає певній кількісній мірі праці: перша – кількості виробленої робітником продукції, а друга – кількості відпрацьованого працівником часу.

Форми і системи оплати праці встановлюються залізничним підприємством самостійно у колективному договорі з дотриманням загальних вимог і гарантій, що передбачені законодавством, генеральною та галузевими угодами.

Організація оплати праці на підприємстві здійснюється на основі розподілу функцій і робіт, нормування, тарифної системи, форм і систем оплати праці.

Облікова політика АТ «Українська залізниця» визначає ведення бухгалтерського обліку заробітної плати та інших виплат працівникам. Також

облік виплат працівникам регулюється МСБО (IAS) 19 «Винагороди працівникам» [29].

Бухгалтерський облік господарських операцій в Товаристві здійснюється згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій АТ «Укрзалізниця», затвердженим наказом АТ «Укрзалізниця» від 30.12.2015 р. № 103 [38], який розроблений відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (із змінами) [39]. Рахунки класів 0-7, 9 є обов'язковими для всіх філій, а рахунки класу 8 «Витрати за елементами» не використовуються.

Для узагальнення інформації по розрахунках за виплатами працівникам (які належать як до облікового, так і до необлікового складу підприємства) з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомоги тощо), за не одержані в установленний строк із каси підприємства суми з виплат працівникам, за іншими поточними виплатами, використовується балансовий рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

На залізницях України введено єдину Автоматизовану систему бухгалтерського обліку «Фінансовий облік, бухгалтерський облік, статистика» (у подальшому «АСБО ФОБОС»), яка призначена для забезпечення ведення бухгалтерського та податкового обліку відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО), методичних рекомендацій із застосування реєстрів бухгалтерського обліку, облікової політики та методичних рекомендацій Укрзалізниці, особливостей організації бухгалтерського обліку в окремих структурних підрозділах та інших нормативних і законодавчих документах. Для роботи з великими наборами інформації використовуються реляційні СУБД (система управління базами даних). «АСБО ФОБОС» використовує для свого функціонування Microsoft SQL Server – сервер баз даних

У третьому розділі дипломної роботи проведений аналіз показників використання праці та її оплати на підприємстві. На його підставі надані

пропозиції з пошуку резервів підвищення ефективності праці та її оплати на підприємстві.

Зі створенням акціонерного товариства на рівні Укрзалізниці створено департамент аудиту та контролю. Метою аудиту розрахунків з оплати праці є встановлення відповідності застосовуваної на підприємстві методики обліку операцій з оплати праці чинному законодавству України, для того щоб виявити наявні помилки або порушення, ступінь їх впливу на достовірність фінансової звітності для висловлення незалежної аудиторської думки про достовірність порядку ведення бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці.

Забезпеченість залізниці необхідними трудовими ресурсами та ефективність їх використання задають обсяг і своєчасність виконання робіт, надання послуг, ефективність використання обладнання і машин, і, як наслідок, собівартість робіт і послуг, чистий прибуток, інші економічні показники. Однією з головних умов господарської діяльності філії «Пасажирська компанія» є дотримання раціональних співвідношень в темпах росту продуктивності праці та її оплати.

Аналіз показників заробітної плати у звітних 2018-2019 рр. у порівнянні з 2017 роком свідчить про зростання показників оплати праці. В умовах стабільності цін таке зростання заробітної плати мало б викликати постійне зростання доходів працівників підприємства. Але наявні в Україні темпи інфляції вимагають постійного здійснення індексації заробітної плати працівників

Темпи росту заробітної плати на залізниці перевищують темпи росту продуктивності праці. Тому у роботі розглянуті фактори, що впливають на продуктивність праці та її оплату, та надані відповідні пропозиції щодо підвищення ефективності праці та її оплати на залізниці.

В сучасних умовах ефективність праці - це основний вимірник успішної трудової діяльності і шлях скорочення витрат. Тому пропонується впровадження на залізниці системи заходів, що спрямовані на підвищення ефективності праці та скорочення операційних витрат у двох напрямках: а) поліпшення використання фонду робочого часу; б) зниження витрат праці на одиницю продукції.

На залізниці у першу чергу необхідно змінити саму систему розрахунку продуктивності праці, а саме: при розрахунках обліковувати тільки чистий час роботи працівника.

Одним з головних завдань ефективної господарської діяльності підприємства повинно стати забезпечення та дотримання раціональних співвідношень в темпах росту продуктивності праці та її оплати.

Для досягнення цього завдання в роботі проведено аналіз шляхів підвищення ефективності праці та її оплати й надані певні пропозиції з удосконалення праці, а також запропоновані наступні заходи щодо підвищення продуктивності праці: впровадження нової техніки, автоматизації виробництва, наукової організації праці, зростання обсягів виконуваних робіт, впровадження передового управлінського і виробничого досвіду та сучасних систем мотивації праці, поєднання професій та розширення сфер обслуговування, зміцнення трудової дисципліни, вдосконалення норм праці та підвищення кваліфікації.

Корпоратизація залізничної галузі вимагає впровадження моделей управління персоналом, які можуть забезпечити соціально-економічну привабливість відповідних професій, підвищення якості та посилення мотивації праці. Основними засобами посилення мотивації праці повинні стати: неухильне поступове зростання заробітної плати залізничників; залежність виплат працівників від реальних результатів їх праці; зацікавленість працівників у підвищенні ефективності виробництва.

Встановлено, що правильно вибудована система оплати праці працівників – ключовий елемент в підвищенні ефективності діяльності організації.

Система грейдів є різновидом матеріальної мотивації персоналу, в основі якої зосереджена оцінка відносної цінності посади на підприємстві та створення ієрархії посад з відповідними окладами.

Впровадження системи грейдів є зручним інструментом регулювання фонду оплати праці і створює основу для впровадження різних механізмів мотивації і розвитку персоналу. Система грейдів є ефективним інструментом підвищення



ефективності роботи підприємства. Вона дозволяє підвищити рівень мотивації персоналу і сприяє його утриманню, знижує плинність кадрів.

Таким чином, поставлені у дипломній роботі завдання вирішені. Мета роботи – дослідження операцій, пов'язаних з обліком і контролем праці та заробітної плати, аналіз показників фінансово-господарської діяльності залізничного підприємства з метою пошуку резервів підвищення ефективності використання трудових ресурсів, досягнута.

## ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ

1. Базилевич В. Д. Економічна теорія [Текст]: Політекономія / В. Д. Базилевич. – К. : Знання-Прес, 2007. - 581 с.
2. Бойчик І. М. Економіка підприємства [Текст]: підручник / І. М. Бойчик. – К.: Кондор -Видавництво, 2016. – 378 с.
3. Брезницька К. Ф. Аналіз сучасних систем оплати праці в зарубіжних країнах [Текст] / К. Ф. Брезницька // Управління розвитком. – 2011. – № 8(105). – С. 30-31.
4. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст]: Підручник / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 608 с.
5. Виноградова М. О. Аудит [Електронний ресурс]: навч. посібник / М. О. Виноградова, Л. І. Жидеєва. – Київ : Центр учбової літератури, 2014. – 654 с. – Режим доступу: [http://diplomvkarmane.org.ua/media/diplom/files/pages/audit\\_vinograd.pdf](http://diplomvkarmane.org.ua/media/diplom/files/pages/audit_vinograd.pdf)
6. Господарський кодекс України [Електронний ресурс]: Закон Верховної ради України від 16.01.2003 № 436-IV, зі змінами та доповненнями. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
7. Григорук А. А. Основи економічної теорії: політекономічний аспект [Текст]: навч. посіб. / А. А. Григорук, М. С. Палюх, Л. М. Литвин, Т. Д. Літвінова. – 2-ге видання, переробл. і доповн. – Тернопіль : ТДПУ, 2002.– 304 с.
8. Дубовська О. В. Теоретичні засади заробітної плати як соціально-економічної категорії [Текст] / О. В. Дубовська // Вісник ДДФА. Економічні науки. - 2014. - № 2. - С. 23-32.
9. Ейтутіс Д. Г. Мотивація персоналу підприємств транспорту на базі КРІ [Електронний ресурс] / Д. Г. Ейтутіс, О. А. Мельникова, С. О. Крищенко // Залізничний транспорт. 2013. №3(7). С. 102-110. Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Znpdetut\\_eiu\\_2013\\_25\\_15](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Znpdetut_eiu_2013_25_15)
10. Железняк В. В. Організація автоматизації обліку необоротних активів у відокремлених підрозділах залізниці [Текст] / В. В. Железняк // Вісник ДДФА.

Економічні науки. - 2014. - № 2. - С. 165-170. - Режим доступу: [http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis\\_nbuv/cgiirbis\\_64.exe?C21COM=2&I21D](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21D)

11. Жидовська Н. М. Удосконалення систем оплати праці України з урахуванням зарубіжного досвіду [Текст] / Н. М. Жидовська, О. С. Прокопишин, М. Б. Бойчун // Зб. наук. праць Таврійського державного агротехнологічного університету. Економічні науки. - 2012. - Т. 2, № 2 (18). - С. 138-146.

12. Жуков А. Л. Регулирование заработной платы: современные тенденции и пути реформирования [Текст]: монография. А. Л. Жуков // М. - Берлин: Директ-Медиа, 2018. 410 с.

13. Іляш О. І. Соціально-економічні засади оплати праці в Україні та за її межами [Текст] / О. І. Іляш та М. В. Дошак // Науковий вісник НЛТУ України. – 2017. – Вип. 17.4. – С. 165–168.

14. Індеси споживчих цін на товари та послуги (до відповідного періоду попереднього року) [Електронний ресурс]: Архів даних з сайту Державної служби статистики України. Режим доступу: [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2010/ct/is\\_c/arh\\_isc/arh\\_iscpp10\\_u.html](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2010/ct/is_c/arh_isc/arh_iscpp10_u.html)

15. Інструкція зі статистики заробітної плати [Електронний ресурс]: Наказ Державного комітету статистики України від 13.01.2004 року № 5, зі змінами та доповненнями. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04#Text>

16. Інструкція зі статистики кількості працівників [Електронний ресурс]: Наказ Державного комітету статистики України від 28.09.2005 року № 286, зі змінами та доповненнями. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1442-05#Text>

17. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291, зі змінами та доповненнями. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0919-04>

18. Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження N 1-ПВ (квартальна) «Звіт з праці» [Електронний ресурс]: Наказ

Державного комітету статистики України від 26.10.2009 року № 404, зі змінами та доповненнями. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1212-09#Text>

19. Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження N 1-ПВ (місячна) «Звіт з праці» [Електронний ресурс]: Наказ Державного комітету статистики України від 13.01.2004 року № 5, зі змінами та доповненнями. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04#Text>

20. Іншин М. І. Особливості мотивації працівників в ЄС [Текст] / М. І. Іншин // Часопис Київського університету права. 2015. № 2. С. 140-143. Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Chkup\\_2015\\_2\\_34](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Chkup_2015_2_34)

21. Кодекс законів про працю України [Електронний ресурс]: Закон Верховної ради України від 10.12.1971 року № 322-VIII, зі змінами та доповненнями. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08#Text>

22. Компанієць В.В. Система якості мотивації та оплати праці на залізничному транспорті (проблеми та перспективи) [Електронний ресурс] / В. В. Компанієць, В. В. Польова // 36. наук. Праць ДЕТУТ. Серія «Економіка і управління». – К. ДЕТУТ, 2014. – Вип. 28. – с. 43-53. Режим доступу: [http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis\\_nbuv/cgiirbis\\_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE\\_FILE\\_DOWNLOAD=1&Image\\_file\\_name=PDF/Znpdetut\\_eiu\\_2014\\_28\\_8.pdf](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/Znpdetut_eiu_2014_28_8.pdf)

23. Конституція України [Електронний ресурс]: Закон Верховної Ради України від 28.06.1996 року № 254к/96-ВР, зі змінами та доповненнями. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>

24. Кравченко М. А. Облік та внутрішньогосподарський контроль оплати праці в концепції відтворення людського капіталу України [Текст]: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук : спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / М. А. Кравченко – Київ, 2013. – 20 с.

25. Лень В. С. Виплати працівникам: поняття, структура та облік [Текст] / В. С. Лень // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки». – 2015. – № 2 (2). – С. 266–274.

26. Ляшенко І. О. Мотивація праці на залізничному транспорті в умовах його реформування [Текст] / І. О. Ляшенко, М. П. Сначов // Збірник наукових праць Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна. Проблеми економіки транспорту. - 2011. - Вип. 2. - С. 48-55. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/znrdnuzt\\_pet\\_2011\\_2\\_11](http://nbuv.gov.ua/UJRN/znrdnuzt_pet_2011_2_11)

27. Методичні рекомендації про порядок бухгалтерського обліку доходних надходжень, виручки та доходів від перевезень на залізничному транспорті [Текст]: Наказ АТ «Укрзалізниця» від 30.03.2004 р. за №222-ЦЗ, зі змінами та доповненнями.

28. Методичні рекомендації щодо формування витрат у бухгалтерському обліку [Текст]: Наказ АТ «Укрзалізниця» від 26.11.2008 року №519-Ц, зі змінами та доповненнями.

29. Михайленко О. В. Економічна сутність та аналіз заробітної плати [Текст] / О. В. Михайленко // Агросвіт. – 2010. – № 2. – С. 46–49.

30. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 (МСБО 19) «Виплати працівникам» [Електронний ресурс]: Текст Міжнародних стандартів фінансової звітності, включаючи Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та Тлумачення, виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зі змінами станом на 01.01.2012 р. Режим доступу: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_011#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_011#Text)

31. Мінімальна зарплата в Україні [Електронний ресурс]: стаття з сайту Міністерства Фінансів України. - К., 2020 р. - Режим доступу: <https://index.minfin.com.ua/ua/labour/salary/min/>

32. Національний класифікатор України: Класифікатор професій ДК 003:2010 [Електронний ресурс]: Закон Верховної Ради України від 14.10.1992 року № 2694-XII, зі змінами і доповненнями. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2694-12#Text>

33. Номенклатура витрат з основних видів економічної діяльності залізничного транспорту України [Текст]: Наказ АТ «Укрзалізниця» від 21.08.2007 р. № 417-Ц. – К.: Укрзалізниця, 2008. – 414 с.

34. Облікова політика АТ «Українська залізниця» [Текст]: Наказ Укрзалізниці № 17-Ц від 19.01.2000 р., із змінами та доповненнями.

35. Пакуліна А. А. Модернізація системи мотивації як пріоритетний напрям підвищення ефективності менеджменту [Електроний ресурс] / Пакуліна А. А., Пакуліна Г. С., Христосова Н. С // Траектория науки. 2016. Т. 2, № 10. С. 131-142. Режим доступу: [http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis\\_nbuv/cgiirbis\\_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE\\_FILE\\_DOWNLOAD=1&image\\_file\\_name=PDF/trna\\_2016\\_2\\_10\\_6.pdf](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&image_file_name=PDF/trna_2016_2_10_6.pdf)

36. ПДФО: хто та у якому розмірі може скористатись податковою соціальною пільгою? [Електроний ресурс]: стаття з сайту «Бухгалтер.com.ua» від 31.01.2020 року. Режим доступу: [https://buhgalter.com.ua/news/podatky-ta-zbory/pdfo-hto-ta-u-yakomu-rozmiri-zmozhe-skoristatis-podatkovoyu/#:~:text=%D0%9F%D0%A1%D0%9F%20%D0%BC%D0%BE%D0%B6%D1%83%D1%82%D1%8C%20%D1%81%D0%BA%D0%BE%D1%80%D0%B8%D1%81%D1%82%D0%B0%D1%82%D0%B8%D1%81%D1%8C%20%D0%BF%D1%80%D0%B0%D1%86%D1%96%D0%B2%D0%BD%D0%B8%D0%BA%D0%B8%20\(%D0%BB%D0%B8%D1%88%D0%B5,%D1%81%D1%83%D0%BC%D0%B0%20%D0%B7%D0%B1%D1%96%D0%BB%D1%8C%D1%88%D1%83%D1%94%D1%82%D1%8C%D1%81%D1%8F%20%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%BD%D0%BE%20%D0%BA%D1%96%D0%BB%D1%8C%D0%BA%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%96%20%D0%B4%D1%96%D1%82%D0%B5%D0%B9](https://buhgalter.com.ua/news/podatky-ta-zbory/pdfo-hto-ta-u-yakomu-rozmiri-zmozhe-skoristatis-podatkovoyu/#:~:text=%D0%9F%D0%A1%D0%9F%20%D0%BC%D0%BE%D0%B6%D1%83%D1%82%D1%8C%20%D1%81%D0%BA%D0%BE%D1%80%D0%B8%D1%81%D1%82%D0%B0%D1%82%D0%B8%D1%81%D1%8C%20%D0%BF%D1%80%D0%B0%D1%86%D1%96%D0%B2%D0%BD%D0%B8%D0%BA%D0%B8%20(%D0%BB%D0%B8%D1%88%D0%B5,%D1%81%D1%83%D0%BC%D0%B0%20%D0%B7%D0%B1%D1%96%D0%BB%D1%8C%D1%88%D1%83%D1%94%D1%82%D1%8C%D1%81%D1%8F%20%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%BD%D0%BE%20%D0%BA%D1%96%D0%BB%D1%8C%D0%BA%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%96%20%D0%B4%D1%96%D1%82%D0%B5%D0%B9)

37. Перепадя Ф.Л. Управління фондом оплати праці персоналу промислових підприємств [Текст] / Ф. Л. Перепадя, Л. С. Тонких // Глобальні та національні проблеми економіки 2015. Вип. 5. С. 550–554. Режим доступу: <http://global-national.in.ua/archive/5-2015/114.pdf>

38. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій АТ «Укрзалізниця» [Текст]: Наказ АТ «Укрзалізниця» від 30.12.2015 р. № 103, зі змінами та доповненнями.

39. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291, зі змінами та доповненнями. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text>

40. План рахунків бухгалтерського обліку доходних надходжень залізниць і підприємств Укрзалізниці [Текст]: Наказ АТ «Укрзалізниця» від 30.03.2004 р. № 222-ЦЗ, зі змінами та доповненнями.

41. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]: Закон Верховної Ради України від 02.12.2010 № 2755-VI, зі змінами і доповненнями. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

42. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 року № 318, зі змінами та доповненнями. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>

43. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 28.10.2003 року № 601, зі змінами та доповненнями. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03#Text>

44. Положення про виробничий підрозділ вокал станції Дніпро флії «Пасажирська компанія» АТ «Українська залізниця» [Текст]: Наказ філії «Пасажирська компанія» АТ «Українська залізниця» від 20.12.2018р. № 441.

45. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 року № 88, зі змінами та доповненнями. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text>

46. Порядок заповнення форм галузевої статистичної звітності № 10-Зал «Звіт про доходи і витрати з основних видів економічної діяльності залізничного

транспорту України» [Текст]: Наказ Державної адміністрації залізничного транспорту України від 26.11.2008 р. №519-Ц, із змінами та доповненнями.

47. Порядок проведення індексації грошових доходів населення [Електронний ресурс]: Постанова Кабінету Міністрів України від 17.06.2003 року № 1078, зі змінами і доповненнями. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1078-2003-%D0%BF#Text>

48. Потриваєва Н. В. Стан та перспектива обліку розрахунків з оплати праці: теоретичний аспект [Текст] / Н. В. Потриваєва, І.В. Савченко // Економічний форум. – 2014. – № 1. – С. 93–98.

49. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс]: Закон Верховної Ради України від 16.07.1999. № 996-XIV, зі змінами і доповненнями. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

50. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс]: Закон Верховної Ради України від 16.07.1999. № 996-XIV, зі змінами і доповненнями. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

51. Про відпустки [Електронний ресурс]: Закон Верховної Ради України від 15.11.21996 року № 504/96-ВР, зі змінами та доповненнями. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80#Text>

52. Про внесення змін до Положення про оплату праці працівників АТ «Укрзалізниця» № 792 від 22.12.2017 р. [Текст]: Наказ АТ «Укрзалізниця» від 21.06.2019 року № 418, зі змінами та доповненнями.

53. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19) [Електронний ресурс]: Закон Верховної Ради України від 17.03.2020 року № 533-IX, зі змінами та доповненнями. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/533-20#Text>



54. Про внесення змін та доповнень до Рекомендованих типових штатів структурних підрозділів залізниць, затверджених наказом від 16.10.2001 року № 551-Ц [Текст]: Наказ АТ «Українська залізниця» № 779-Ц від 14.12.2010.

55. Про Державний бюджет України на 2020 рік [Електронний ресурс]: Закон Верховної Ради України від 14.11.2019 року № 294-IX, зі змінами і доповненнями. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/294-20#Text>

56. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування [Електронний ресурс]: Закон Верховної Ради України від 23.09.1999 року № 1105-XIV, зі змінами та доповненнями. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1105-14#Text>

57. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці [Електронний ресурс]: Наказ Державного комітету статистики України від 05.12.2008 року № 489, зі змінами та доповненнями. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0489202-08#Text>

58. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [Електронний ресурс]: Закон Верховної Ради України від 08.07.2010 року № 2464-VI, зі змінами і доповненнями. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text>

59. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [Електронний ресурс]: Закон Верховної Ради України від 08.07.2010 року № 2464-VI, зі змінами і доповненнями. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text>

60. Про колективні договори і угоди [Електронний ресурс]: Закон Верховної Ради України від 01.06.1993 року № 3356-XII, зі змінами і доповненнями. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3356-12#Text>

61. Про оплату праці [Електронний ресурс]: Закон Верховної Ради України від 24.03.1995 року № 108/95-ВР, зі змінами та доповненнями. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80#Text>

62. Про охорону праці [Електронний ресурс]: Закон Верховної Ради України від 14.10.1992 року № 2694-XII, зі змінами і доповненнями. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2694-12#Text>

63. Репешко І. В. Мотивація як засіб формування сучасно налагодженої системи оплати праці на підприємствах залізничного транспорту України [Електронний ресурс] / Репешко І. В., Пікуліна О. В. // Аудиторська фірма «Аналітик», щомісячний інформаційно-аналітичний журнал «Економіка. Фінанси. Право.». - К., ТОВ «Міжнародний бізнес центр» 27.11.2020 р. – № 11/1'2020 – с. 34-37. Режим доступу: <http://www.efr.in.ua/uk/journal-item/282>

64. Рибалко О.М. Аналіз витрат на оплату праці на ПАТ «Мотор Січ» [Текст] / О. М. Рибалко, Н. І. Крохмаль // Вісник Запорізького національного університету. 2017. № 4. С. 155–161. Режим доступу: <https://web.znu.edu.ua/herald/issues/2017/2017-econ-4/23.pdf>

65. Ситник Н. І. Грейдування посад у системі мотивації персоналу [Текст] / Н. І. Ситник, А. А. Жиганівський // Матеріали VI Всеукраїнської науково-практичної конференції «Сучасні підходи до управління підприємством». 2015. С. 503-508. Режим доступу: <http://conf.management.fmm.kpi.ua/vi-konf/paper/view/1495>

66. Складанна К. І. Впровадження безтарифної системи оплати праці на підприємстві [Текст] / К. І. Складанна // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. 2016. Випуск 1. С. 103-111. Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/evzdia\\_2016\\_1\\_18](http://nbuv.gov.ua/UJRN/evzdia_2016_1_18)

67. Сьомченко В. В. Проблеми оплати праці та аналіз ефективності використання трудових ресурсів на ТОВ «Компанія «Система» [Текст] / В.В. Сьомченко, А. С. Саркісян // Вісник Запорізького національного університету. 2015. № 3(27). С. 165–173. Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vznu\\_eco\\_2015\\_3\\_24](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vznu_eco_2015_3_24)

68. Ткаченко Н. М. Фінансовий облік 2 [Текст] : навч. посіб. / Н. М. Ткаченко, О. В. Борович, І. Л. Цюцяк, А. Л. Цюцяк; за заг. ред. Н.М. Ткаченко. – К.: Алерта, 2014. – 456 с.