

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
МИКОЛАЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Обліково-фінансовий факультет

Кафедра обліку і оподаткування

Кваліфікаційна робота
на правах рукопису

Склярів Денис Віталійович

УДК 657:631.11

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

**ОБЛІК ТА КОНТРОЛЬ ОПЛАТИ ПРАЦІ В
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

Галузь знань - 07 Управління та адміністрування

Спеціальність - 071 Облік і оподаткування

Подається на здобуття освітнього ступеня «Магістр»

Кваліфікаційна робота містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело.

Науковий керівник: Кузьома Віталій Вікторович, кандидат економічних наук, доцент

Завідувач кафедру обліку і оподаткування: Дубініна Марина Вікторівна, доктор економічних наук, професор

АНОТАЦІЯ

Склярів Д.В. Облік та контроль оплати праці в сільськогосподарських підприємствах. – Кваліфікаційна робота на правах рукопису.

Кваліфікаційна робота на здобуття освітнього ступеню «Магістр» за спеціальністю 071 - Облік і оподаткування у галузі знань 07 – Управління та адміністрування. – Миколаївський національний аграрний університет, Миколаїв, 2022.

У роботі розкрито сутність оплати праці в сучасних умовах господарювання та законодавчо-нормативне забезпечення оплати праці; досліджено питання методики і основних методів досліджень обліку і контролю оплати праці; окреслено систему застосування первинних документів з нарахування оплати праці, що використовуються сільськогосподарськими підприємствами; проаналізовано чинну організацію аналітичного та синтетичного обліку оплати праці; розглянуто порядок включення оплати праці в собівартість продукції, робіт та послуг; обґрунтовано необхідність внутрішньовиробничого контролю за формуванням і використанням фонду оплати праці по підприємству в цілому та за центрами відповідальності зокрема; узагальнено основні положення щодо контролю формування та використання фонду оплати праці з боку фіскальних та інших державних органів.

Ключові слова: оплата праці, виплати працівникам, облік, контроль, грошові доходи, трудове законодавство.

Список наукових публікацій здобувача вищої освіти:

1. Склярів Д.В., Кузнєцова Г.С. Формування облікової інформації та оцінка її якості / Склярів, Г.С. Кузнєцова // Матеріали I Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції студентів, аспірантів та молодих вчених пам'яті видатного українського вченого-економіста С.І. Юрія «Розвиток фінансів, аудиту, бухгалтерського обліку та оподаткування: реалії часу», 01 лютого 2022 р., м. Кам'янець-Подільський, Навчально-реабілітаційний заклад вищої освіти «Кам'янець-Подільський державний інститут».

ANNOTATION

Sklyarov D. Accounting and control of salaries in agricultural enterprises. – Qualification work on the rights of the manuscript.

Qualification work for the degree of «Master» in specialty 071 «Accounting and Taxation» in the field of knowledge 07 – Management and Administration. – Mykolayiv National Agrarian University, Mykolayiv, 2022.

The paper reveals the essence of wages in modern business conditions and legislative and regulatory support for wages; the questions of a technique and the basic methods of researches of the account and control of payment are investigated; outlines the system of application of primary documents for the calculation of wages used by agricultural enterprises; the current organization of analytical and synthetic payroll accounting is analyzed; the procedure for including wages in the cost of products, works and services is considered; the necessity of internal control over the formation and use of the wage fund for the enterprise as a whole and for the centers of responsibility in particular is substantiated; the main provisions on the control of the formation and use of the remuneration fund by fiscal and other state bodies are summarized.

Key words: salaries, payments to employees, accounting, control, cash income, labor legislation.

List of scientific publications of the applicant.

1. Sklyarov D.V., Kuznetsova G.S. Formation of accounting information and assessment of its quality / D.V. Sklyarov, G.S. Kuznetsova // Proceedings of the First International Scientific and Practical Internet Conference of Students, Postgraduates and Young Scientists in Memory of the Outstanding Ukrainian Scientist-Economist SI Yuri «Development of finance, audit, accounting and taxation: the realities of the time», February 1, 2022, t. Kamyanyets-Podilsky, Educational and Rehabilitation Institution of Higher Education «Kamyanyets-Podilsky State Institute».

ЗМІСТ

АНОТАЦІЯ	2
ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ЗАКОНОДАВЧО-НОРМАТИВНІ ТА ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ОПЛАТИ ПРАЦІ	8
1.1. Сутність оплати праці та теоретичні аспекти її обліку та контролю	8
1.2. Законодавчо-нормативне забезпечення обліку та контролю оплати праці	24
Висновки до розділу 1	39
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ОПЛАТИ ПРАЦІ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ	42
2.1. Первинні документи з обліку праці та її оплати	42
2.2. Організація аналітичного та синтетичного обліку оплати праці	46
2.3. Порядок включення оплати праці в собівартість продукції, робіт та послуг	66
Висновки до розділу 2	
РОЗДІЛ 3 КОНТРОЛЬ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ	73
3.1. Внутрішньовиробничий контроль за формуванням і використанням фонду оплати праці по підприємству в цілому та за центрами відповідальності	73
3.2. Контроль формування та використання фонду оплати праці з боку податкової служби та інших державних органів	89
Висновки до розділу 3	90
ВИСНОВКИ	93
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	97
ДОДАТКИ	103

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Заробітна плата є утворюючим компонентом системи механізму функціонування ринку праці та одним з головних факторів, що регулює його розвиток у професійному, регіональному та галузевому аспектах. Рівень життя всіх працівників, а також їх родин, залежить в основному від рівня оплати праці та механізму її виплати. Адже заробітна плата є головною складовою доходів населення, основою життєдіяльності працівників, а звідси й найбільш потужним стимулом підвищення продуктивності праці. Але саме механізми формування та регулювання організації обліку оплати праці серед усіх чинників теорії праці розроблені найменше. Заробітна плата являє собою один з головних показників і чинників рівня соціально-економічного життя кожної країни та людини зокрема. Найбільшою соціальною проблемою в Україні є велика різниця між високою вартістю життя і низькою ціною праці.

Заробітну плату як економічну категорію вважають однією із найскладніших в силу певних економічних особливостей, які намагаються дослідити та розглянути ряд науковців. При належній організації оплати праці на підприємстві може бути забезпечений прямий і необхідний зв'язок доходів з кількістю і якістю витраченої праці. Саме за її допомогою оцінюється кваліфікація працівника, складність виконуваної ним роботи, обсяг та кількість вироблених матеріальних благ, наданих послуг тощо.

Аналіз останніх публікацій. Теоретичні, методичні і прикладні аспекти різносторонньої проблеми обліку праці, її оплати та розрахунків з персоналом в розрізі основної, додаткової заробітної плати та інших заохочувальних та компенсаційних виплат завжди залишалися предметом наукових досліджень таких вчених-економістів, як Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, М.В. Кужельного, В.В. Сопка, Л. О. Хомаківська, В.Г. Швеця, Л.М. Яременко та інших.

Серед зарубіжних публікацій щодо дослідження мотиваційного механізму, а також взаємозв'язку винагороди працівників з ефективністю праці, відзначаються роботи класиків економічної думки, зокрема А. Маршалла, Д. Рікардо, А. Сміта, Дж. Кейнса, В. Петті, Д. Рікардо та інших.

Автори розглядають дане питання зі своєї точки зору та акцентують увагу на різних аспектах проведення обліку та контролю заробітної плати. Серед опублікованих робіт викладено загальні питання з даної проблематики, але враховуючи те, що нині спостерігається тенденція до побудови соціально-орієнтованої економіки та підвищення її конкурентоспроможності на всіх рівнях з поступовою інтеграцією у європейське співтовариство, то все вищезазначене вимагає від підприємств різних галузей та форм власності ефективного мотиваційного механізму, основою якого є оплата праці, а також постійного вдосконалення трудового та податкового законодавства, переведення його до міжнародних норм та стандартів. Особливого значення це має для підприємств аграрного сектору, тому питання організації обліку та контролю оплати праці в них є актуальними та потребують практичного вирішення.

Мета і завдання дослідження. Мета кваліфікаційної роботи полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій з обліку та контролю оплати праці в сільськогосподарських підприємствах.

Для досягнення мети в роботі поставлено та вирішено наступні завдання:

- розглянути сутність оплати праці в сучасних умовах господарювання та її законодавчо-нормативне забезпечення;
- дослідити питання методики і основних методів досліджень обліку і контролю оплати праці;
- окреслити систему застосування первинних документів з нарахування оплати праці, що використовуються підприємствами;
- проаналізувати діючу організацію аналітичного та синтетичного обліку оплати праці;
- розглянути порядок включення оплати праці в собівартість продукції, робіт та послуг;
- обґрунтувати необхідність внутрішньовиробничого контролю за формуванням і використанням фонду оплати праці по підприємству в цілому та за центрами відповідальності зокрема;
- узагальнити основні положення щодо контролю формування та використання фонду оплати праці з боку податкової служби та інших

державних органів.

Об'єкт дослідження. Об'єктом дослідження є облік та контроль оплати праці в сільськогосподарських підприємствах.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та організаційних засад бухгалтерського обліку та контролю оплати праці в сільськогосподарських підприємствах.

Методи дослідження. Теоретико-методологічною основою кваліфікаційної роботи є наукові концепції, теоретичні розробки провідних науковців з питань обліку оплати праці, її аналізу та контролю. Для досягнення поставленої мети використано загальнонаукові та спеціальні методи дослідження: спостереження, аналіз і синтез, системний та комплексний підхід – при узагальненні й удосконаленні основних теоретичних положень і методичних засад обліку оплати праці; узагальнення – для з'ясування економічної сутності оплати праці, її обліку та контролю; системний підхід – при дослідженні особливостей первинного, синтетичного та аналітичного обліку оплати праці; методи аналізу і синтезу – при визначенні особливостей формування політики внутрішнього контролю заробітної плати.

Інформаційною базою дослідження стали праці вітчизняних та зарубіжних науковців з питань теорії, методології та методики обліку та контролю оплати праці, довідкові видання, нормативно-законодавчі акти, інтернет-ресурси.

Практичне значення одержаних результатів в тому, що основні теоретичні висновки та практичні рекомендації, сформульовані в кваліфікаційній роботі рекомендовані для впровадження сільськогосподарським підприємствам.

Особистий внесок здобувача. Кваліфікаційна робота є самостійним науковим дослідженням, висновки та рекомендації якого отримані особисто автором.

Структура та обсяг кваліфікаційної роботи. Робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Обсяг кваліфікаційної роботи складає 105 сторінок друкованого тексту, включає 8 таблиць, 12 рисунків. Список використаних джерел складається з 57 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ЗАКОНОДАВЧО-НОРМАТИВНІ ТА ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ОПЛАТИ ПРАЦІ

1.1. Сутність оплати праці та теоретичні аспекти її обліку та контролю

Сучасні економічні та трансформаційні зміни, які відбуваються в Україні мають перед усім бути здійснені в інтересах людини і направлені на поліпшення якості її життя. Основною проблемою сьогодення є проблема заробітної плати, та організації її ефективності. Під заробітною платою ми розуміємо грошовий дохід працівників, що залежить від кількості витраченої праці під час створення матеріального блага або конкретного товару, або витрат робочого часу у разі надання послуги [1].

Заробітна плата, характеризуючи рівень економічного та соціального стану суспільства з одного боку, є основним джерелом грошових доходів найманих працівників, а з іншого – суттєвою частиною витрат підприємства. За сучасних умов заробітна плата є найефективнішим засобом заохочення працівників до високої продуктивності праці, виступає як оплата послуг за виконану роботу та відображає соціально економічне становище в національній економіці України та рівень життя в суспільстві. В Україні розмір заробітної плати є економічно необґрунтованим, а постійні зміни у нормативно правовому законодавстві та недосконалість трудових відносин зумовлює соціально економічну напруженість у суспільстві [2].

Без сумніву, рівень оплати праці є найважливішим фактором професійного зростання та найкращою мотиваційною складовою для працівників. Реалії сьогодення вказують на те, що національна система організації оплати праці не забезпечує домінуючі вимоги соціально орієнтованої ринкової економіки та відображає відсутність чітко налагодженої системи взаємодії визначених основних елементів. У зв'язку з цим, актуальним питанням є розуміння сутності категорії «оплата праці», адже об'єктивне трактування економічного терміну, що ґрунтується на практичних

дослідженнях, має вагоме значення для подальшого обліку та контролю [3].

Вперше заробітну плату, як ціну праці, визначив відомий англійський економіст В. Петті у XVII ст. Концепція заробітної плати як ціни праці стала одним із класичних варіантів її тлумачення у економічній теорії. Величину заробітної плати англійський дослідник трактував через «природну ціну праці», рівень якої визначається фізіологічним мінімумом засобів існування найманого робітника та членів його сім'ї [4, с. 23].

Представники утопічного погляду Сен-Симон і Шарль Фур'є уявляли майбутнє суспільства, у якому є приватна власність, але при цьому посилюється роль трудового колективу, діють справедливі розподільчі відносини, зростає значущість заробітної плати і трудового доходу, як ціни робочої сили на рівні її розширеного відтворення. Саме справедливий розподіл знов створеної вартості у їх вченні є основою соціально-трудова відносин у соціально орієнтованому суспільстві майбутнього [5].

В основу наукових поглядів засновника раннього англійського соціалізму Р. Оуена покладено трудову теорію вартості Д. Рікардо, коли обмін товарів здійснюється за працею. «Природною ціною праці, – писав Д. Рікардо, – є та, яка необхідна, щоб робітники мали можливість існувати і продовжувати свій рід без збільшення або зменшення їхньої кількості» [6, с. 43].

Теорія лімітованого фонду заробітної плати сформульована Мак-Куллохом і Дж. Ст. Миллем, а ще раніше – Т. Мальтусом, який чітко визначив, що не може розглядати заробітну плату як цінність тільки за власним розсудом роботодавця. Йому належить висловлювання: «Ніхто так гаряче, як я, не бажає підвищення дійсної плати за працю, котра виражається кількістю продуктів споживання, а не вимушеним підвищенням номінальної ціни праці, тобто підвищенням грошової зарплати» [6, с. 35].

Теорія граничної продуктивності вперше була викладена Дж.Б. Кларком у його книзі «Розподіл багатства». Оплата праці у кожній галузі виробництва, – писав він, – тяжіє до граничного продукту суспільної праці, яка використовується відповідно до певної суми суспільного капіталу [4, с. 46].

А. Маршалл розглядав робітника як раціонального суб'єкта, який оцінює свою участь у виробництві крізь призму дохідності та втрат. Якщо затрати праці вважати втратами робітника, що вимірюються суб'єктивною оцінкою тягара праці, то заробітна плата є доходом, який залежить від цієї оцінки і призначений для грошової компенсації негативних емоцій робітника [4, с. 46]. При цьому він дотримувався точки зору про те, що заробітна плата дорівнює граничному продукту праці [4, с. 48].

Як свідчить аналіз, підходи до заробітної плати як соціально-економічної категорії розвивалися поступово. Незважаючи на те, що в економічній теорії існують два основних класичних визначення природи заробітної плати (заробітна плата – це ціна праці та заробітна плата – це грошовий вираз вартості товару «робоча сила»), у сучасній економічній літературі створено багато інших теорій визначення природи заробітної плати (теорія «робочого фонду», теорія граничної продуктивності, «продуктивна» теорія заробітної плати, теорія людського капіталу та інші) [5].

Закон України «Про оплату праці» визначає економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників, які перебувають у трудових відносинах на підставі трудового договору з підприємствами, установами, організаціями всіх форм власності та господарювання, а також з окремими громадянами та сферою державного і договірною регулювання оплати праці. Він спрямований на забезпечення відтворювальної та стимулюючої функцій заробітної плати [7].

Відповідно до статті 1 Закону України «Про оплату праці» заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу [7].

На сьогоднішній день багато науковців досліджують питання розрахунків за виплатами працівникам, проблему її організації та нормативно-правового забезпечення, документування та відображення в обліку. Проведемо дослідження поняття «оплата праці» у сучасному науковому

просторі (табл. 1.1).

Таблиця 1.1. Характеристика поняття «оплата праці» у науковому просторі

ПІБ автора	Характеристика поняття «оплата праці»
Бражнікова Л.М., Гарна С.О., Шнурко А.М. [8]	Оплата праці є важливою характеристикою ринку праці, визначається умовами цього ринку і одночасно її рівень визначає попит на працю та її пропозицію. Оплата праці поєднує інтереси та потреби працівників, роботодавців та держави, тобто визначає ефективність соціально-трудова відносин. Визначення поняття «оплата праці» на законодавчому рівні є достатньо поверховим, що не дає змогу глибоко проаналізувати і зрозуміти як економічні, так і соціальні аспекти цього поняття. Зауважимо, що в економічній літературі відсутній єдиний підхід до трактування сутності заробітної плати.
Васюренко Л.В. [9]	Оплата праці – це обов'язок роботодавця щодо виплати найманому працівникові зароблених ним коштів за виконану ним роботу (або надані послуги) відповідно до умов трудового договору.
Дробишева О.О., Домаш Д. В. [10]	Оплата праці – це винагорода, зазвичай, у грошовому вираженні, яка виплачується працівникові за виконану роботу, необхідна для подальшого існування людини та спроможності надалі працювати
Марченко Ю.І. [11]	Оплата праці є провідним інструментом соціальної політики, яка зумовлює рівень соціальності суспільства, здатності держави підтримувати рівень якості життя соціуму загалом і кожної людини зокрема.
Олійник С.О., Чухно К.В. [12]	Оплата праці – це винагорода за працю, основний дохід працівників, саме тому облік розрахунків з оплати праці – найскладніша ділянка роботи бухгалтера
Попович О.В., Гулько К.Ю. [13]	З одної сторони оплата праці залежить від результатів праці, з іншої – вона впливає на її показники, стимулює розвиток виробництва, ефективність роботи, підвищення кількісних і якісних результатів праці.

Джерело: сформовано автором за матеріалами [8-13]

Маємо також і дещо інші трактування даного терміну. Так, Калина А. В. стверджує, що заробітна плата – це частина доданої вартості у грошовій формі, яка в результаті його розподілу надходить працівникам залежно від кількості і якості затраченої ними праці [14].

Колот А.М., зокрема, надає наступну дефініцію, де заробітна плата – це економічна категорія, що відображає відносини між власником підприємства і найманим працівником з приводу розподілу новоствореної вартості. Заробітна плата – це елемент ринку праці, що є ціною, за якою працівник продає послуги робочої сили [15, с. 26].

У свою чергу Швиданенко Г.О. дає наступне тлумачення терміну

«оплата праці»: це будь-який заробіток, обчислений, як правило, у грошовому вираженні, який за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану роботу або надані послуги. Оплата праці складається з основної заробітної плати й додаткової оплати праці. Розміри оплати найманого працівника залежать від результатів його праці з урахуванням наслідків господарської діяльності підприємства. Основна заробітна плата працівника залежить від результатів його праці й визначається тарифними ставками, відрядними оцінками, посадовими окладами, а також надбавками і доплатами у розмірах, не вищих за встановлені чинним законодавством, рівень додаткової оплати праці здебільшого залежить від кінцевих результатів діяльності підприємства. Зазвичай до додаткової оплати праці відносять премії, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, а також надбавки й доплати, не передбачені чинним законодавством або встановлені понад розміри, дозволені останнім [16, с. 201].

Проте найбільш повне визначення даного поняття, на нашу думку, пропонує Грішнова О.А., яка розглядає заробітну плату з кількох позицій: з позиції економічної теорії, з позиції ринкової економіки, з позиції економіки праці, з позиції найманого працівника та з позиції підприємця. Так, з позиції економічної теорії, заробітна плата – це економічна категорія, що відображає відносини між роботодавцем і найманим працівником з приводу розподілу новоствореної вартості. В умовах ринкової економіки заробітна плата – це елемент ринку праці, що складається в результаті взаємодії попиту на працю та її пропозиції й виражає ринкову вартість використання найманої праці. З позицій економіки праці, заробітна плата – це винагорода або заробіток, обчислений у грошовому виразі, який за трудовим договором роботодавець сплачує працівникові за роботу, яку виконано або має бути виконано. З позиції найманого працівника, заробітна плата – це основна частина його трудового доходу, який він отримує в результаті реалізації здатності до праці і який має забезпечити об'єктивно необхідне відтворення робочої сили. З позицій підприємця, заробітна плата – це елемент витрат виробництва і водночас

головний чинник забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці [17, с. 274].

Отже, зважаючи на багатоаспектність представленої дефініції серед авторів, вважаємо за необхідне дослідити сутність економічної категорії «оплата праці» з декількох аспектів, а саме:

- з боку підприємця (оскільки оплата праці є статтею витрат, що знижує прибуток, та є мотиваційним чинником);
- з боку працівника (оскільки працівник в першу чергу зацікавлений в оплаті праці, бо сама оплата праці є основним його джерелом доходу);
- оплата праці як елемент ринку праці (оскільки розмір оплати впливає на попит та пропозицію робочої сили);
- оплата праці як економічна категорія (висвітлює стосунки роботодавця та найманого працівника) [3].

Узагальнення результатів досліджень науковців, об'єктом яких є оплата праці, дозволили визначити її сутність (рис. 1.1).

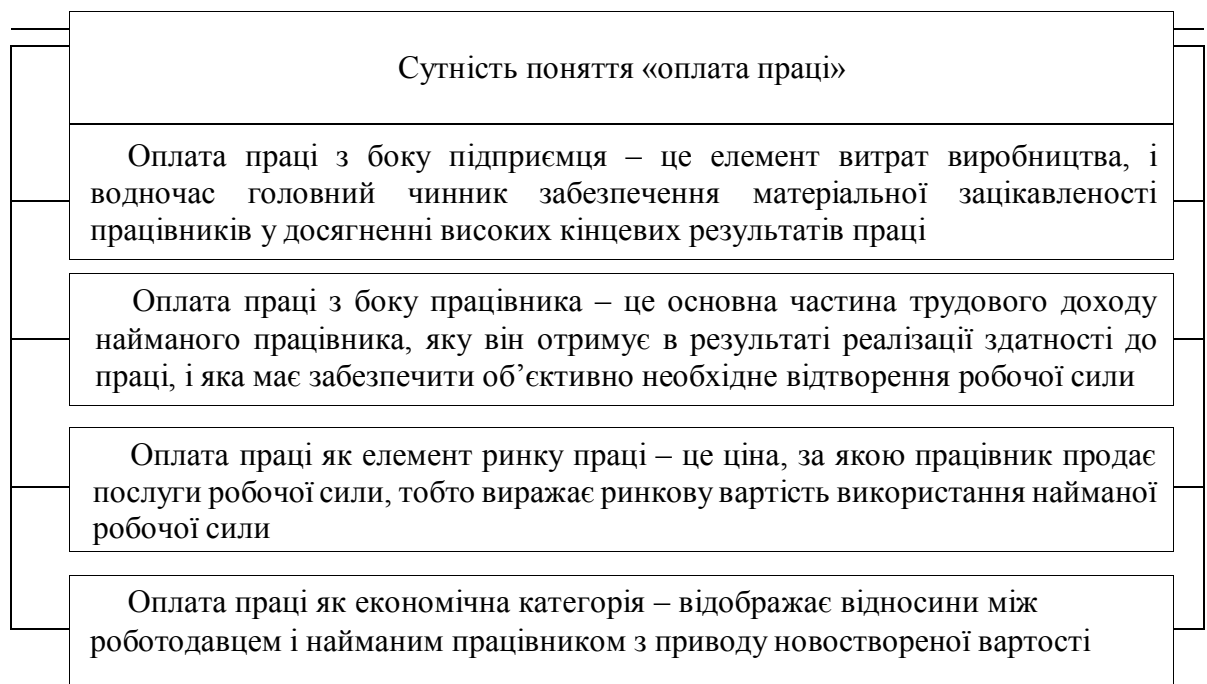


Рисунок 1.1 – Економічна сутність поняття «оплата праці»

Джерело: побудовано за матеріалами [3].

Враховуючи результати нашого дослідження, можемо стверджувати, що нині в наукових роботах вітчизняних учених немає чіткого трактування поняття «оплата праці». Тому розглянемо економічну сутність та ознаки, які

притаманні категорії «оплата праці» відповідно до чинного законодавства (табл. 1.2).

Таблиця 1.2. Сутність поняття «оплата праці» у нормативно-правовому аспекті

Документ	Сутність «оплати праці»
Податковий кодекс України [18]	Визначає платників податку, дохід найманих працівників; регламентує розмір утримань із заробітної плати працівника та нарахувань на неї
Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [19]	Визначає основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, порядок оформлення первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку, обов'язки підприємств під час складання фінансової звітності, зокрема, що стосується оплати праці
Закон України «Про оплату праці» [7]	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 регулювання оплати праці і спрямований на забезпечення відтворювальної і стимулюючої функції заробітної плати
Кодекс законів про працю [20]	Визначає загальні правила регулювання індивідуальних трудових відносин, умови праці, особливості регулювання окремих категорій працівників, норми праці, трудову дисципліну, безпеку та охорону праці, правила регулювання колективних трудових відносин
Інструкція зі статистики заробітної плати [21]	Розроблена відповідно до Закону України «Про оплату праці», містить основні методологічні положення щодо визначення показників оплати праці у формах державних статистичних спостережень з метою одержання об'єктивної статистичної інформації про розміри та структуру оплати праці найманих працівників

Джерело: сформовано автором за матеріалами [18, 19, 7, 20, 21].

Аналіз нормативно-правового регулювання щодо питання сутності оплати праці свідчить, що останнє здійснюється Кодексом законів про працю, Податковим кодексом України, Законом України «Про оплату праці», Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Інструкцією з статистики заробітної плати.

Слід відмітити, що характеристику сутності оплати праці регулює Закон України «Про оплату праці», який надає аналогічне визначення оплати праці, що зазначене в Кодексі законів про працю України. У Законі України «Про оплату праці» визначено економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників, перераховано низку факторів, залежно від яких

встановлюється розмір заробітної плати. Такими факторами є: складність виконаної роботи, професійні якості працівника, умови виконаної роботи, результати діяльності підприємства, результати діяльності працівника та ін.

Кодекс законів про працю України не розкриває власне сутність поняття «оплати праці». Податковий кодекс України дублює норми, які зазначені у Законі України «Про оплату праці». Законодавче визначення сутності оплати праці розкривається також в Інструкції зі статистики заробітної плати.

Проте, ми вважаємо, що кодифікованим нормативно-правовим актом щодо правового регулювання оплати праці виступає Кодекс законів про працю України, який регламентує право кожного працюючого на отримання заробітної плати та розкриває сутність оплати праці та її структури. Структура оплати праці відображає її внутрішню побудову та є сукупністю певних складників у єдиному цілому.

На нашу думку, сучасний вітчизняний механізм регулювання оплати праці є неефективним, оскільки нормативно-правові акти повторюють одне одного, надають тотожні визначення економічної сутності поняття «оплата праці». Враховуючи ці положення, проаналізуємо сутність поняття «оплата праці», розглянемо основні елементи механізму регулювання оплати праці, які існують в нашій державі, та визначимо механізм оплати праці на рис. 1.2.

Аналіз елементів регулювання оплати праці включає перелік систем та інструментів регулювання – саме ці складові визначають механізм регулювання оплати праці в нашій державі. Механізм визначення оплати праці ґрунтується на виборі форм та систем оплати праці, які затверджені в Україні.

Заробітна плата 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.

До них належать 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 [22].

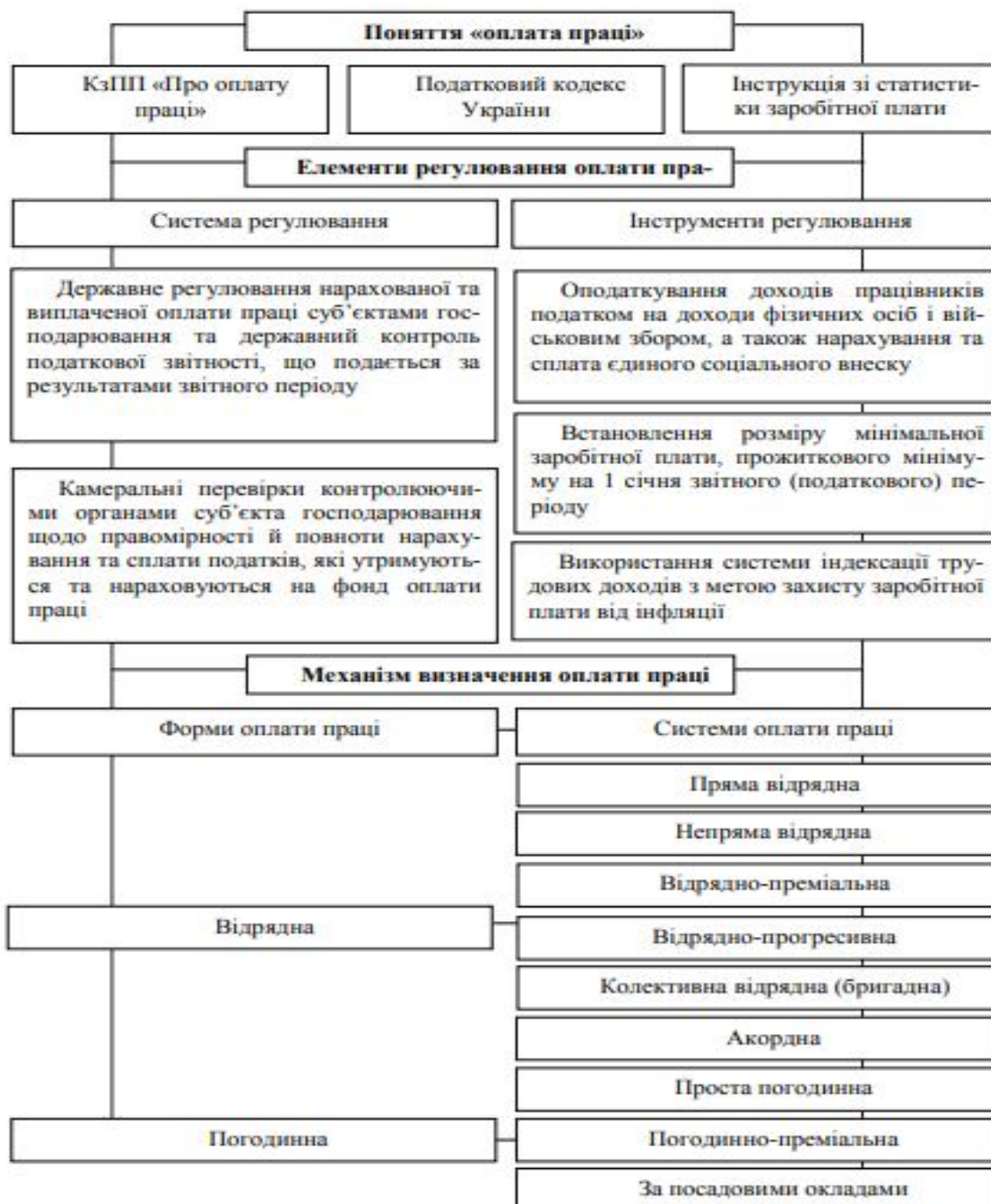


Рисунок 1.2 – Дослідження сутності, елементів регулювання та механізму визначення оплати праці

Джерело: побудовано за матеріалами [18, 19, 7, 20, 21].

Кожне підприємство самостійно розробляє і встановлює форми та системи оплати праці, розцінки і норми праці, ураховуючи при цьому державні гарантії у сфері оплати праці. Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконання роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці. Дані про систему оплати праці на кожному підприємстві повинні бути вказані у Положенні про облікову політику підприємства, що затверджується наказом керівника по підприємству.

Питання організації оплати праці належить до компетенції керівництва підприємства. Тому система оплати праці має бути чітко сформульована й визначена у відповідному Положенні про систему та умови оплати праці працівників підприємства. Розроблення Штатного розпису на підприємстві має здійснюватися на основі внутрішніх організаційно-нормативних документів та з урахуванням вимог нормативно-правових актів, зокрема Класифікатора професій.

Сукупність видів виплат працівникам, які визначено згідно зі ст.2 Закону України «Про оплату праці» від 24.03.1995р. №108/95-ВР формують їх загальну структуру, яку представлено на рис.1.3.

У положенні про оплату праці також має бути визначено:

- 1) форму організації та оплати праці;
- 2) структуру заробітної плати;
- 3) порядок перегляду та індексації зарплати;
- 4) строки та періодичність виплат заробітної плати.

Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства.

Залежно від характеру виплат заробітна плата поділяється на:

- основну заробітну плату;
- додаткову заробітну плату;
- інші заохочувальні та компенсаційні виплати.



Рисунок 1.3 – Структура заробітної плати визначена відповідно до Закону України «Про оплату праці»

Джерело: авторська розробка.

Форми і системи оплати праці – перелік певних понять і правил, за допомогою яких встановлюється залежність оплати праці від фактичних результатів (витрат) праці. Оскільки основними вимірниками фактичних витрат праці є кількість виготовленої продукції або кількість відпрацьованого працівником часу, то звідси основними формами оплати праці є: відрядна та погодинна [23].

Відрядна система оплати праці – це оплата праці за кількість виготовленої продукції (виконаного обсягу робіт, послуг) за нормами і розцінками, встановленими виходячи з розряду виконаних робіт. Присвоєний працівникові тарифний (кваліфікаційний) розряд є підставою для надання йому можливості виконувати роботу відповідної складності. Відрядна система

оплати праці стимулює підвищення об'ємних показників діяльності; застосовується переважно на роботах з ручною або машинно-ручною працею.

Відрядна форма оплати праці має ряд різновидів, які залежать від способу обліку і порядку оплати виготовлюваної продукції, а саме:

- пряма відрядна;
- відрядно-прогресивна;
- відрядно-преміальна;
- акордна;
- опосередковано-відрядна [24].

При відрядній формі оплати праці стимулюється робота працівників і збільшується їх продуктивність, оскільки береться до уваги кількість виготовленої продукції і працівник сам зацікавлений в тому, щоб отримати більший дохід.

Погодинна оплата праці – це оплата праці за відпрацьований нормативний час, передбачений тарифною системою. Погодинна оплата праці здійснюється за годинними тарифними ставками із застосуванням нормованих завдань або місячними окладами. Погодинна оплата праці керівників, спеціалістів і службовців проводиться зазвичай за місячними посадовими окладами [24].

При погодинній оплаті праці розрізняють просту погодинну та погодинно-преміальну форми оплати праці. Проста погодинна форма ставить оплату праці у залежність від кількості відпрацьованого часу і кваліфікації працівника. Погодинно-преміальна форма оплати праці застосовується з метою підвищення матеріальної зацікавленості працівників у результатах їх праці. При цій системі поряд з виплатою посадових окладів або ставки на одиницю роботи, за досягнення певних кількісних і якісних показників працівнику виплачується надбавка до заробітної плати.

Можна виділити також форму оплати праці, яка нараховується від валового доходу. На практиці її майже не застосовують, тому що немає чітко встановлених правил нарахування заробітної плати при такій системі. Проте

вона забезпечує підвищення обсягів виробництва при одночасному зменшенні витрачених ресурсів [24].

На сьогоднішній день більшість підприємств не застосовують окремо погодинну чи відрядну форми оплати праці. Зазвичай це змішана форма, при цьому показниками преміювання здебільшого є досягнення або перевиконання завдання, рівень кваліфікації, а також умови праці.

Поняття «оплата праці» є вагомим в економічній літературі, адже воно користується попитом серед авторів та є частим об'єктом дослідження у їх наукових працях. У науковому просторі не існує єдиного підходу до трактування категорії «оплата праці», це пояснюється тим, що кожен автор розглядає поняття з власної певної позиції, або виходячи з визначення, яке визначає законодавчо-нормативна база, або виходячи з точки зору підприємця чи працівника, або ж порівнюючи думки інших авторів.

Кожен співробітник повинен знати критерії оцінки його роботи та правила нарахування або отримання винагороди. Система винагороди повинна: створювати у працівника почуття задоволеності і захищеності; включати дієві фактори стимулювання та мотивації; передбачати систему нагород та винагород.

Дослідження практики винагород дало можливість визначити ознаки неефективності системи винагороди за працю, а саме: зростання плинності, при цьому в першу чергу звільняються найбільш кваліфіковані та досвідчені фахівці (порушені їхні інтереси); переважання «зрівнялівки» в оплаті праці (звільняються робітники, місця займають взяті з ринку працівники, більш низької кваліфікації, яких влаштовують рівень оплати і «зрівнялівка»); погіршення показників, що характеризують бізнес-процеси (знижується валовий оборот, граничний (маржинальний) дохід, продуктивність праці, змінюються і непрямі показники, наприклад відсоток фонду оплати праці в собівартості та ін.); погіршення морально-психологічного клімату (неформальні лідери відкрито закликають до звільнення, руйнують імідж підприємства, позиціонують конкурентів) [48].

Основними показниками преміювання на підприємстві повинні бути: якість роботи; економія ресурсів; впровадження нової техніки; виконання плану власними силами; виконання плану навчання працівників. Система преміювання працівників підприємства може бути встановлена в колективних або в трудових договорах, угодах, локальних нормативних актах підприємства (табл. 1.3.).

Таблиця 1.3. Преміальні системи і їх характеристика

Види премій	Характеристика видів премій
Премії, що входять в систему оплати праці	Передбачаються положенням про преміювання, трудовим або колективним договором або іншими локальними нормативними актами підприємства. Такі премії виплачуються за умови досягнення результатів, заздалегідь обумовлених показником преміювання, тому їх досягнення породжує у працівників право на отримання премії
Премії, що не входять в систему оплати праці	Носять разовий характер і тому виплачуються не за виконання заздалегідь встановлених показників і умов, а на основі загальної оцінки роботи даного працівника.
Премії, виплата яких відбувається з певною періодичністю	щомісячна премія; квартальна премія; премія за підсумками роботи за рік (річна премія).
Разові премії, пов'язані з виробничим процесом	премія за підвищення продуктивності праці; премія за досягнення в роботі; премія за виконання особливо важливого і термінового завдання; премія за багаторічну сумлінну працю.
Премії, не пов'язані з виробничим процесом, виплата яких відбувається при настанні певних подій	премія до ювілейної дати працівника; премія до професійного свята; премія до ювілею підприємства; премія до святкового дня; премія в зв'язку з виходом працівника на пенсію.

Джерело: побудовано за матеріалами [49].

Преміювання виконує функції забезпечення зацікавленості працівників у результатах праці. Досліджувані нами підприємства водночас із системою преміювання використовують систему пільг, привілеїв, таких, як: оплата харчування; медичне страхування; оплата проїзних у розмірі вартості одного проїзного на місяць; оплата ритуальних послуг у разі смерті близьких, матеріальна допомога; пам'ятні подарунки до ювілеїв, днів народження (в межах затвердженої суми); включення в резерв на підвищення; надання додаткових відпусток (за поданням керівника підрозділу) як заохочення за якісно і вчасно виконану роботу та ненормований робочий день, виходи у вихідні для завершення проекту [49].

Контроль є однією із функцій управління господарською діяльністю підприємства. Одним із його вирішальних завдань є надання інформації про діяльність підприємства для прийняття ефективних управлінських рішень, що можливе лише за раціональної його організації. Ефективна організація внутрішнього контролю є одним із заходів, спрямованих на вдосконалення управління підприємством, яка забезпечує високий рівень виконання його завдань, чіткий порядок у його веденні [50].

Об'єктами контролю за розрахунками з оплати праці є стан роботи з кадрами, використання фонду робочого часу та дотримання штатної й трудової дисципліни підприємства, стан бухгалтерського обліку та звітності за операціями з нарахування та виплати заробітної плати.

Суб'єктами внутрішнього контролю виступають:

- суб'єкти організації (керівник, власник або підпорядкований йому орган – на них покладено обов'язок організувати контрольну діяльність на підприємстві);

- суб'єкти здійснення контролю (працівники підприємства, які підпорядковані керівнику підприємства; підрозділи апарату управління, на яких делеговано контрольні функції адміністрацією). Пропонуємо суб'єктів внутрішнього контролю щодо забезпечення вимог оплати праці структурувати наступним чином (рис. 1.4).

Метою внутрішнього контролю операцій з обліку витрат на оплату праці є встановлення достовірності первинних даних щодо накопичення та списання витрат на оплату праці, повноти і своєчасності відображення первинних даних у зведених документах та облікових регістрах, правильності ведення обліку витрат на оплату праці та його відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності інформації щодо витрат на оплату праці, наведеної у звітності господарюючого суб'єкта [51].

Основними процедурами контролю розрахунків за заробітною платою є:

- правильність оперативного обліку наявності і руху персоналу;
- якість оперативного обліку використаного робочого часу

працівниками згідно з таблицями;

- достовірність нарахувань різних видів оплати і доплат;
- правильність нарахувань і перерахувань до бюджету податку з доходів фізичних осіб;
- правильність утримань із заробітної плати;
- правильність розрахунків середньої заробітної плати при розрахунку окремих виплат;
- своєчасність нарахувань і використання коштів на державне соціальне страхування;
- правильність аналітичного і синтетичного обліку розрахунків, у тому числі за депонованою заробітною платою;
- достовірність формування показників звітності щодо праці (середньооблікова чисельність працюючих, кількість відпрацьованих людино-днів і людино-годин, середньорічний виробіток продукції на одного працюючого, величина фонду заробітної плати та його структура тощо).

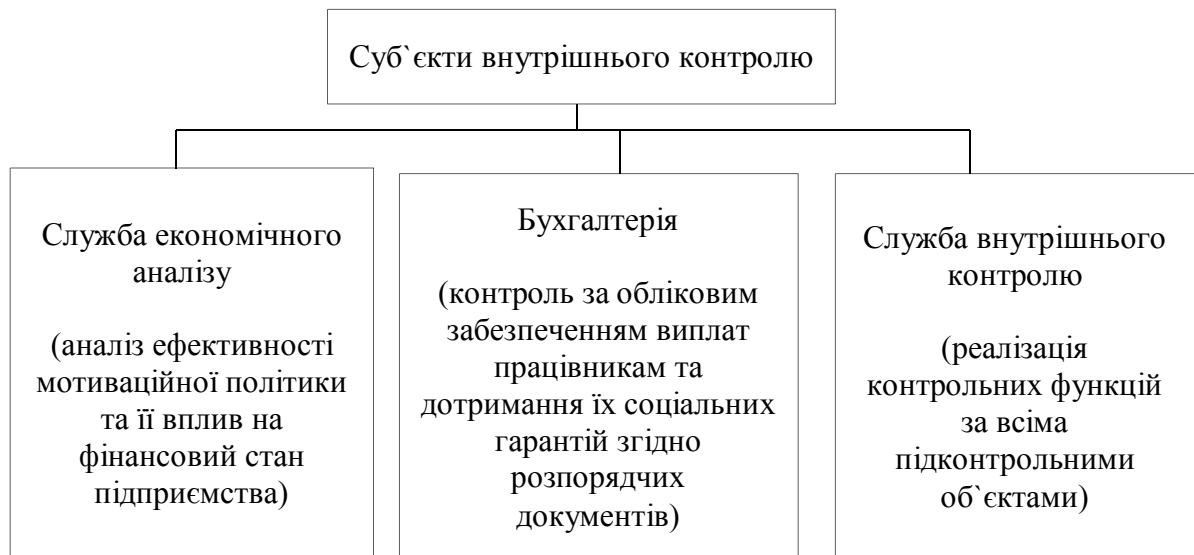


Рисунок 1.4 – Завдання суб'єктів внутрішнього контролю за дотриманням виплат працівникам

Джерело: побудовано за матеріалами [52].

На заключному етапі контролю проводиться формування пакету робочих документів щодо проведеної перевірки, а також складання звіту і надання його разом з робочою документацією удосконалення документообігу

на підприємстві. Зокрема, у процесі спостереження за оформленням документів з обліку оплати праці, контролери мають визначити «слабкі місця» (якщо вони є), що дасть змогу удосконалити чи розробити більш ефективну систему руху документів, правильно розподілити роботу між працівниками, що в цілому впливає на ефективність процесу обліку [53].

Окрім вище зазначеного, пропонуємо службі внутрішнього контролю звернути увагу на виконання сторонами колективного договору його умов. Оскільки на локальному (виробничому) рівні надання соціальних гарантій регулюється колективним договором підприємства, контроль його виконання набуває стратегічного значення. Це вимагає соціального спрямування завдань контролю, серед яких, перш за все, захист працівників від порушень їх прав в процесі здійснення соціально-трудова відносин.

Отже, внутрішній контроль виконання положень колективного договору є частиною, з одного боку, механізму функціонування системи соціального партнерства в цілому, а з іншого – частиною системи контролю соціально-трудова відносин та забезпечення соціального захисту.

1.2. Законодавчо-нормативне забезпечення обліку та контролю оплати праці.

Зарплата є основним джерелом доходу працівників підприємства. Бухгалтерський облік розрахунків за виплатами працівникам є складною ділянкою облікового процесу, який потребує достовірного документального відображення відпрацьованого часу, виробленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг та їх оплати.

Питання обліку праці та її оплати займають одне з чільних місць у всій системі бухгалтерського обліку на підприємстві.

Належна організація бухгалтерського обліку розрахунків за виплатами працівникам сприяє ефективному управлінню та контролю за своєчасним здійсненням розрахунків, ефективністю використання трудових ресурсів. На

особливу увагу заслуговують питання первинного обліку праці та її оплати у сільськогосподарському виробництві як окремі галузі економіки [25].

Економічні, правові та організаційні принципи обліку розрахунків за виплатами працівникам, які перебувають у трудових відносинах (на підставі укладеного трудового договору) із суб'єктами підприємницької діяльності усіх форм власності регламентовані Законом України «Про оплату праці». При вирішенні питань розрахунків за виплатами працівникам слід керуватися Конституцією України, Кодексом законів про працю, Законами України «Про колективні договори та угоди», «Про відпустки», «Про прожитковий мінімум», Генеральною угодою, галузевими угодами тощо.

Оплата праці та інші соціальні виплати працівникам підприємства регулюються розробленими та затвердженими внутрішніми нормативними документами: Положенням про оплату праці, Положенням про преміювання, Положенням про надання матеріальної допомоги, Положенням про винагороди за підсумками роботи за рік та ін. [32].

На підприємстві облік чисельності робітників та службовців, їх заробітної плати є документальним, достовірним та однаковим у всіх галузях господарювання. Робітники реалізують право на працю шляхом укладання трудового договору на підприємстві згідно із Законом України, конкретизуючи права та обов'язки робітників, а також оплату за працю, відрахування у фонди, розрахунок податку з доходів. У зв'язку із цим на підприємстві організовується оперативний та бухгалтерський облік праці та її оплати.

Для того щоб виконувати завдання, які стоять перед обліком, на підприємстві необхідно здійснювати:

- контроль над чисельністю персоналу та використанням робочого часу;
- розподіл заробітної плати по об'єктах калькулювання;
- правильність документального оформлення виробки робочих та службовців;
- своєчасне утримання сум податків та перерахування їх до бюджету;

- планування звітів про працю;
- своєчасне нарахування заробітної плати та допомог, а також їх видачу.

Важливим елементом механізму розрахунків з оплати праці на підприємстві є його нормативно-правове забезпечення. Нормативно-правове забезпечення є частиною господарського механізму підприємства разом з іншими формами забезпечення (організаційним, фінансовим, ресурсним, трудовим тощо). Нормативно-правове забезпечення уніфікує певний тип суспільних відносин і формує з них правовідносини. Як такі правовідносини є стандартизованою формою суспільних правовідносин. Нормативно-правове забезпечення обліку розрахунків з оплати праці дає змогу уніфікувати відносини працівника та працедавця з обліку кількості праці, визначення її якості чи/та значущості для результатів діяльності підприємства у цілому, захисту прав працівника та повноважень роботодавця, визначення заробітної плати та забезпечення справедливості її нарахування, проведення розрахунків з оплати праці, виконання зобов'язань працедавця перед державою як платника податків і як податкового агента під час здійснення розрахунків з оплати праці та обліку параметрів усіх зазначених вище відносин.

Нормативно-правове забезпечення обліку та розрахунків з оплати праці здійснюється на основі сукупності законодавчих актів, кожен з яких має свій зміст та наповнення.

У цілому всі законодавчі та нормативні акти, що регламентують облік розрахунків з оплати праці на підприємстві, можна поділити на три великі групи:

- правовстановлюючі, тобто такі, що встановлюють базові поняття з оплати праці та заробітної плати, способи здійснення правовідносин із приводу оплати праці чи/та обліку розрахунків за нею, обмеження чи, навпаки, обов'язковість окремих правовідносин під час визначення заробітної плати та здійснення розрахунків за нею. Інакше кажучи, правовстановлюючі нормативно-правові акти регламентують сутність і зміст здійснення правовідносин під час визначення, нарахування заробітної плати та здійснення

розрахунків за нею (Конституція України, Кодекс законів про працю України, Закон України «Про оплату праці», Закон України «Про відпустки», Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»);

- методологічно-розрахункові, тобто такі, які регламентують переважно способи кількісного визначення кількості праці, величини заробітної плати, накопичення відповідних статистичних даних, обсягу зобов'язань працедавця перед державою, що виникають під час здійснення розрахунків з оплати праці (Наказ Кабінету Міністрів України «Про затвердження порядку обчислення середньої заробітної плати», Наказ Державного комітету статистики України «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці», Наказ Державного комітету статистики України «Про затвердження інструкції зі статистики заробітної плати»);

- обліково-розрахункові, тобто такі, що визначають безпосередньо, як повинен здійснюватися облік розрахунків з оплати праці (Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій).

Як і в інших сферах економічного та фінансового права, норми закону можуть мати синтетичний характер, містити одночасно як правовстановлюючі компоненти, так і, наприклад, методологічно-розрахункові.

Правильність ведення обліку розрахунків з оплати праці залежить і від організації бухгалтерського обліку. Організація бухгалтерського обліку та розрахунків із заробітної плати – це комплекс заходів власника підприємства, спрямованих на забезпечення реєстрації фактів господарського життя, узагальнення їх із метою отримання необхідної інформації для складання звітності та прийняття управлінських рішень [27].

Організація оплати праці на підприємстві визначається діючими формами оплати праці, а також законодавством про працю та ґрунтується на діловодстві підприємства. Графік документообігу повинен забезпечити

оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через яких проходить кожен первинний документ, визначати мінімальний термін його знаходження в підрозділі, а також сприяти поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня його механізації й автоматизації [28, с. 17].

Сьогодні обов'язковими типовими формами первинної облікової документації зі статистики праці є [29]: наказ (розпорядження) про прийняття на роботу (П-1), наказ (розпорядження) про надання відпустки (П-3); наказ (розпорядження) про припинення дії трудового договору (контракту) (П-4), таблиць обліку використання робочого часу (П-5), розрахунково-платіжна відомість працівника (П-6), розрахунково-платіжна відомість зведена (П-7). Причому ще протягом 2009 року до переліку обов'язкових форм первинної документації входила особова картка (П-2), яка Наказом Державного комітету статистики України № 496 від 25.12.2009 року була виключена з переліку обов'язкових документів.

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, організаціями, іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ) визначені НП(с)БО 26 «Виплати працівникам» [30], згідно якого є наступні види виплат працівникам (рис.1.5).

Аналізуючи види поточних виплат, що згадуються в НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» та займають найбільшу частку в складі всіх виплат працівникам, можна з упевненістю стверджувати, що до цієї категорії належать будь-які виплати персоналу, які вказані в Інструкції зі статистики заробітної плати [21] та в Законі України «Про оплату праці» [7] і які підприємство планує здійснити в найближчі 12 місяців.

До таких виплат, зокрема, належать:

- основна й додаткова заробітна плата;
- оплата відпусток (у т.ч. й відпусток через хворобу в частині,

оплачуваній за рахунок роботодавця);

- заохочувальні виплати (премії за результатами праці, іншими словами виплати за програмою участі працівників у прибутку підприємства);

- не грошові виплати (наприклад такі, як надання працівникам різних безоплатних послуг, оплата транспортних витрат, витрат на житло тощо) [30].

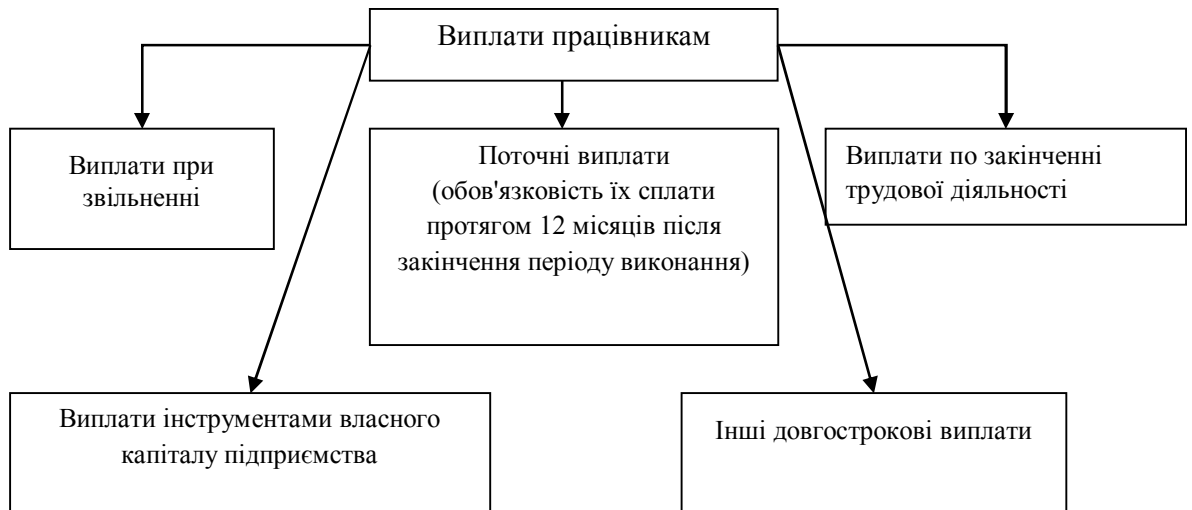


Рисунок 1.5 – Структура виплат працівникам підприємств відповідно до НП(С)БО 26 «Виплати працівникам»

Джерело: авторська розробка.

Усі ці виплати називаються поточними, якщо вони виплачуються на регулярній основі або плануються до виплати не пізніше ніж закінчиться 12 місяців від дати балансу. Зобов'язання за поточними виплатами не дисконтуються, тобто їх оцінка (крім випадків індексації внаслідок затримки) не переглядається [30].

Складовими фонду оплати праці є: основна заробітна плата – це винагорода за виконання роботи відповідно до визначених норм праці; додаткова заробітна плата – це винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці [38].

Усі 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 приводяться понад

встановлені законодавчими актами норми.

Держава регулює розмір оплати праці шляхом встановлення мінімальної заробітної плати.

Мінімальна заробітна плата – законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю, нижче якого не може провадитися оплата за виконану працівником місячну, а також погодинну норму праці (обсяг робіт).

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, які використовують працю найманих працівників [7].

Між Міжнародними стандартами фінансової звітності (надалі – МСФЗ) та Національними положеннями стандартами бухгалтерського обліку (надалі – НП(С)БО) існують значні відмінності, що приводить до суттєвих розходжень між фінансовими звітами, складеними за міжнародними й національними стандартами, хоча аудиторські докази в обох випадках залишаються тотожними. Одним з рішень, яке в довгостроковому плані буде корисним для України, буде повний перехід обліку в Україні на МСФЗ [31].

Теоретично МСФЗ та Національні П(С)БО мають бути тотожними. Однак до українського законодавства не були включені повні формулювання стандартів МСФЗ. Чинне українське законодавство ґрунтується на МСФЗ, однак воно не містить прямого перекладу відповідних стандартів МСФЗ. У визначеннях цих стандартів є багато пропусків, змін і доповнень, яких немає в МСФЗ, однак які після їх ухвалення стали частиною Національних П(С)БО. Якщо звітність ґрунтується на місцевих (національних) стандартах, які суттєво відрізняються від міжнародних, це незмінно приводитиме до розбіжності результатів, що унеможливило б надійне співставлення показників українських підприємств та показників їх іноземних конкурентів без трансформування їх фінансової звітності [31].

У Стратегії використання міжнародних стандартів фінансової звітності

в Україні визначено, що «на даний час сформовано систему бухгалтерського обліку, яка відповідає міжнародним стандартам, враховує правові норми провадження підприємницької діяльності, методологічно і методично забезпечує збирання та накопичення інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання в Україні, що сприяло створенню умов для складення достовірної фінансової звітності, яка використовується власниками (засновниками), інвесторами, банківськими установами, робітниками, для визначення рівня прибутковості, конкурентоспроможності, економічного потенціалу та інвестиційної привабливості суб'єктів господарювання. Зіставлення показників фінансової звітності сприяє формуванню бази інформації з економічних питань для аналізу ефективності функціонування суб'єктів господарської діяльності, виконання фінансових планів, розрахунку прогностичних показників розвитку суб'єктів господарювання та відповідних макроекономічних показників» [32, с. 63].

Обрахунок заробітної плати та інших виплат робітникам на всіх підприємствах посідає головне місце в системі бухгалтерського обліку. Праця є найважливішим елементом витрат виробництва. Зарплата – це провідне джерело прибутків робітників підприємства, вона є найважливішим економічним важелем управління економікою.

На міжнародному рівні підрахунок та зображення у звіті зарплат робітникам визначають МСБО (IAS) 19 «Виплати працівникам» (Employee Benefits), МСБО (IFRS) 2 «Виплати дольовими інструментами» та МСБО (IAS) 26 «Облік та звітність за програмами пенсійного забезпечення» [33, 34, с. 72].

МСБО (IAS) 19 визначає порядок бухгалтерського обліку та розкриття інформації суб'єктами господарювання державного сектору про виплати робітникам. В цьому документі не аналізують порядок бухгалтерського обліку та звітності, якого мають дотримуватись пенсійні програми. Виплати, які не реалізуються за послуги, які надали теперішні або колишні робітники суб'єктів господарювання, що звітують, не входять до сфери застосування

цього Стандарту. МСБО 19 «Employee Benefits» [33] аналізує працю робітників як послуги, за що ті одержують належне відшкодування. Види виплат робітникам МСБО 19 «Employee Benefits», що піддаються обліку, зображені на рис. 1.6.

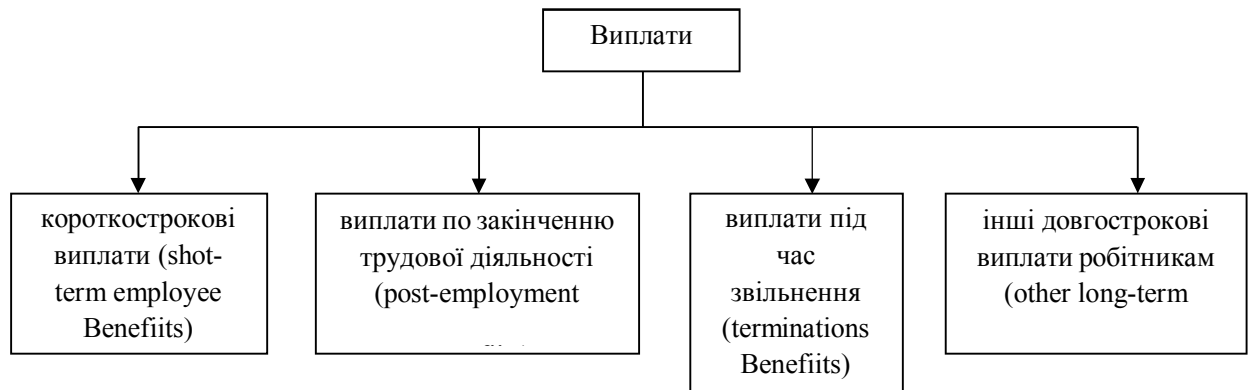


Рисунок 1.6 – Види виплат робітникам за МСБО 19 «Employee Benefits», що піддаються обліку

Джерело: побудовано за матеріалами [33].

МСБО 19 «Employee Benefits» застосовують до таких виплат робітникам:

- за офіційною програмою або іншими офіційними угодами між суб’єктом господарювання та окремими робітниками, групами робітників чи їхніми представниками;
- згідно із законодавчими вимогами або через галузеві угоди, за якими суб’єкти господарювання зобов’язані робити внески до національних, державних, галузевих чи інших програм за участю кількох працедавців або за якими суб’єкти господарювання зобов’язані робити внески до комплексної програми соціального забезпечення;
- згідно з тією неофіційною практикою, яка веде до виникнення конструктивних зобов’язань; неофіційна практика веде до виникнення конструктивного зобов’язання, за якого суб’єкт господарювання не має жодної реальної альтернативи, крім здійснення виплат робітникам; прикладом конструктивного зобов’язання є ситуація, коли зміна неофіційної практики суб’єкта господарювання веде до розриву його стосунків з робітниками [33].

Згідно з Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку у

державному секторі 25 (МСБОДС 25) «Виплати працівникам» виплати робітників поділяються на чотири основних категорії:

1) виплати робітникам (крім виплат під час звільнення), які мають сплачуватися в повному обсязі протягом 12 місяців після кінця строку, в якому робітник виконав послугу, належать до короткострокових. Серед них можна виділити такі статті виплат робітникам, які можна буде використати в бюджетних установах України: заробітна плата й виплати соціального захисту; нетривалі відшкодування за відсутність, або платежі за неробочий час (щорічна відпустка та інший оплачуваний невідпрацьований час); премії та інші стимулюючі виплати, що підпорядковуються сплаті впродовж 12 місяців після закінчення періоду, у якому робітнику призначають потрібні послуги [35]. Фактично до цієї групи належать будь-які виплати робітникам, які бюджетна установа плануватиме здійснити в найближчі дванадцять місяців;

2) виплати, які сплачуються в кінці трудової діяльності (пенсія та інші види пенсійного забезпечення);

3) виплати, що не підлягають сплаті в повному обсязі в термін 12 місяців після закінчення строку, коли робітник надавав ці послуги, належать до інших довгострокових виплат робітникам;

4) виплати, що сплачуються під час звільнення. Такий розрахунок з робітником відбувається під час його звільнення до моменту оформлення пенсії з бажання суб'єкта господарювання, а також тоді, коли робітник вибрав звільнення за власним бажанням [35].

Сьогодні з огляду на досвід країн черговість обліку виплат робітникам обумовлена НП(С)БО 26 «Виплати працівникам», що походить від норм НП(С)БО 11 «Зобов'язання» та НП(С)БО 13 «Фінансові інструменти». Деякі випадки облікового забезпечення виплат робітникам установлюються нормами НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» та НП(С)БО 16 «Витрати», де платежі аналізуються як частина дебіторської заборгованості та компонент витрат підприємства. Види виплат П(С)БО 26 «Виплати працівникам» зображені на рис. 1.4 [30].

Виходячи з вищенаведеного, порівнявши між собою різні стандарти, можемо зробити висновок, що МСБО 19 «Виплати працівникам» є більш ефективним та обґрунтованим, ніж НП(С)БО 26 «Виплати працівникам», його склад більш змістовний і дає відповідь на більше запитань, які досліджуються (якщо зробити порівняння, то перевага МСБО 19 «Виплати працівникам» може стати більш зрозумілою, тому що вони мають 161 пункт, а НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» мають лише 34 пункти). Однак не слід забувати про те, що за змістом ці стандарти майже тотожні один одному через бажання привести норми національного обліку до норм міжнародних [36].

Міжнародна й вітчизняна практика обліку зобов'язань за виплатами працівникам у системі рахунків має майже ідентичне обґрунтування (табл. 1.4).

Таблиця 1.4. Виплати працівникам в системі рахунків за МСБО та НП(С)БО

НП(С)БО 26 «Виплати працівникам»		МСБО (IAS) 19 «Виплати працівникам»	
Код рахунку	Назва рахунку	Код рахунку	Назва рахунку (accounts IFRS)
65	Розрахунки за страхуванням	L.03	Інші короткострокові зобов'язання
651	За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування	L.03.01	Нарахована зарплата, відповідні податки та премії
652	За соціальним страхуванням	L.03.01	Нарахована зарплата, відповідні податки та премії
654	За індивідуальним страхуванням	L.03.01	Нарахована зарплата, відповідні податки та премії
655	За страхуванням майна	L.03.02	Зобов'язання за податками та резерви поточних податкових зобов'язань
66	Розрахунки за виплатами працівникам	L.03	Інші короткострокові зобов'язання
661	Розрахунки за заробітною платою	L.03.01	Нарахована зарплата, відповідні податки та премії
662	Розрахунки за депонентами	L.03.01	Нарахована зарплата, відповідні податки та премії
663	Розрахунки за іншими виплатами	L.03.01	Нарахована зарплата, відповідні податки та премії

Джерело: розроблено за матеріалами [30, 33]

Питання оплати праці регулюються наступними законодавчо-нормативними документами:

1. Кодексом законів про працю України, який 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 [20];

2. Податковим кодексом України, яким визначено порядок нарахування, сплати, забезпечення та виконання податкових зобов'язань щодо сплати утримань із заробітної плати [37];

3. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», яким визначено правові засади регулювання, організації ведення бухгалтерського обліку та подання фінансової звітності [19];

4. Законом України «Про оплату праці», яким визначено економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників, що 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 договірною регулювання оплати праці і спрямований на забезпечення відтворювальної і стимулюючої функцій заробітної плати [7];

5. Законом України «Про відпустки», яким встановлено державні гарантії права на відпустки, визначено 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 [38];

6. Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», яким визначено правові та організаційні засади забезпечення збору та обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, умови та порядок його нарахування і сплати та повноваження органу, що здійснює його збір та ведення обліку [39];

7. Законом України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття», яким визначено правові, фінансові та організаційні засади загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття [40];

8. Законом України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування», яким визначено правові, фінансові та організаційні засади загальнообов'язкового державного соціального страхування, гарантії працюючих громадян щодо їх соціального захисту у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, вагітністю та пологами, від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, охорони життя та здоров'я [41];

9. Законом України «Про індексацію грошових коштів населення», яким визначено правові, економічні та організаційні основи підтримання купівельної спроможності населення України в умовах зростання цін з метою дотримання встановлених Конституцією України гарантій щодо забезпечення достатнього життєвого рівня населення України (зокрема, індексація грошових доходів населення, у ч.т. оплати праці) [42];

10. Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», яким визначено 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 [30];

11. Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств, організацій [43];

12. Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, яка встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємства [43];

13. Інструкцією зі статистики заробітної плати, яка містить основні

методологічні положення щодо визначення показників оплати праці у формах державних статистичних спостережень з метою одержання об'єктивної статистичної інформації про розміри та структуру заробітної плати найманих працівників [21];

14. Методичними рекомендаціями щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств [45];

15. Наказом Державного комітету статистики України «Про затвердження типових форм первинної документації зі статистики праці» [46].

Законом України «Про Державний бюджет України на 2022 рік» встановлено наступні розміри соціальних показників та виплат на 2022 рік (табл.1.5).

Таблиця 1.5. Прожитковий мінімум та пов'язані з ним виплати у 2022 році

Основні демографічні та соціальні групи населення	Прожитковий мінімум на одну особу з розрахунку на місяць, грн		
	з 1 січня	з 1 липня	з 1 грудня
Загальний показник	2393	2508	2589
Діти до 6-ти років	2100	2201	2272
Діти від 6 до 18 років	2618	2744	2833
Працевдатні особи	2481	2600	2684
Особи, які втратили працевдатність	1934	2027	2093

Джерело: розроблено автором з використанням матеріалів [47].

Прожитковий мінімум є базовим державним соціальним стандартом, на основі якого визначаються розміри основних державних соціальних гарантій.

Гарантований мінімум для призначення допомоги малозабезпеченим сім'ям у відсотковому співвідношенні до прожиткового мінімуму становитиме:

- для працевдатних осіб - 45 %;
- для дітей - 130 %;

- для осіб, які втратили працездатність, та інвалідів - 100 %.

Мінімальна заробітна плата: у місячному розмірі: з 1 січня - 6500 гривень, з 1 жовтня - 6700 гривень; у погодинному розмірі: з 1 січня - 39,26 гривні, з 1 жовтня - 40,46 гривні.

Сучасний етап розвитку господарських відносин в Україні характеризується формуванням ринкової економіки на демократичних засадах та потребою підвищення ефективності процесу управління суб'єктами господарювання різних організаційно-правових форм, що вимагає існування дієвої системи внутрішнього контролю, як однієї з основних підсистем менеджменту. Дослідження засвідчують, що більшість вчених визначають контроль як невід'ємну, наділену важливими функціями, частину системи управління, яка дає змогу спостерігати за тими процесами, що відбуваються на підприємстві, виявляти відхилення від встановлених параметрів та сприяти прийняттю оптимальних управлінських рішень.

На рисунку 1.7 розглянуто податки, збори та їх ставки, що нараховуються та утримуються із заробітної плати.

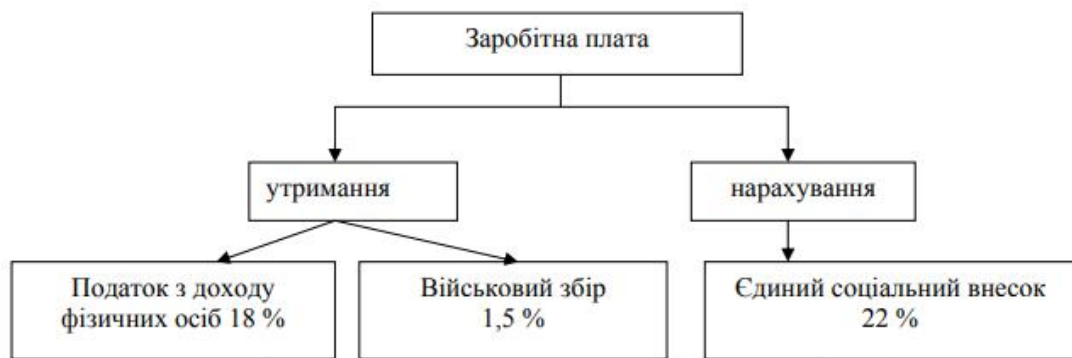


Рисунок 1.7 – Податки, збори та їх ставки, що нараховуються та утримуються із заробітної плати

Найбільшу питому вагу в структурі обов'язкових утримань займає податок на доходи фізичних осіб (ПДФО), загальнодержавний податок, який стягується з доходів фізичних осіб резидентів та не резидентів, які отримують доходи з джерел їх походження в Україні. Порядок нарахування, сплати, забезпечення та виконання податкових зобов'язань щодо його сплати визначає IV розділ Податкового кодексу України. Податок на доходи фізичних осіб

(ПДФО) станом на 01.01.2022 року становить 18%.

Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) – консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування. Єдиний внесок для платників встановлюється у розмірі 22 відсотки до бази нарахування єдиного внеску.

Військовий збір – один з видів утримань із заробітної плати (обов'язковий вид утримань починаючи з серпня 2014 року). Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» від 31.07.2014 р. № 1621-VII, яким було внесено зміни до Податкового кодексу України та запроваджено військовий збір, набрав чинності 03.08.2014 р. Ставка військового збору складає у всіх випадках 1,5% від об'єкту оподаткування, з 2014 року по 2020 рік не змінювалася.

Також є необов'язкові види утримань: за рішенням судових органів (аліменти), утримання з ініціативи підприємства та працівника.

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. за № 291 інформація про розрахунки за виплатами працівникам узагальнюється на синтетичному рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» [43].

Висновки до розділу 1.

1. Встановлено, що рівень оплати праці є найважливішим фактором професійного зростання та найкращою мотиваційною складовою для працівників. Реалії сьогодення вказують на те, що національна система організації оплати праці не забезпечує домінуючі вимоги соціально орієнтованої ринкової економіки та відображає відсутність чітко налагодженої

системи взаємодії визначених основних елементів. У зв'язку з цим, актуальним питанням є розуміння сутності категорії «оплата праці», адже об'єктивне трактування економічного терміну, що ґрунтується на практичних дослідженнях, має вагоме значення для подальшого обліку та контролю.

2. Правильність ведення обліку розрахунків з оплати праці залежить і від організації бухгалтерського обліку. Організація бухгалтерського обліку та розрахунків із заробітної плати – це комплекс заходів власника підприємства, спрямованих на забезпечення реєстрації фактів господарського життя, узагальнення їх із метою отримання необхідної інформації для складання звітності та прийняття управлінських рішень.

3. Визначено, що економічні, правові та організаційні принципи обліку розрахунків за виплатами працівникам, які перебувають у трудових відносинах із суб'єктами підприємницької діяльності усіх форм власності регламентовані Законом України «Про оплату праці». Крім того, при вирішенні питань розрахунків за виплатами працівникам слід керуватися Конституцією України, Кодексом законів про працю, Законами України «Про колективні договори та угоди», «Про відпустки», «Про прожитковий мінімум», Генеральною угодою, галузевими угодами тощо. Оплата праці та інші соціальні виплати працівникам підприємства регулюються розробленими та затвердженими внутрішніми нормативними документами: Положенням про оплату праці, Положенням про преміювання, Положенням про надання матеріальної допомоги, Положенням про винагороди за підсумками роботи за рік тощо.

4. Встановлено, що метою внутрішнього контролю операцій з обліку витрат на оплату праці є встановлення достовірності первинних даних щодо накопичення та списання витрат на оплату праці, повноти і своєчасності відображення первинних даних у зведених документах та облікових регістрах, правильності ведення обліку витрат на оплату праці та його відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності інформації щодо витрат на оплату праці, наведеної у звітності господарюючого суб'єкта.

5. Визначено, що між Міжнародними стандартами фінансової звітності та Національними положеннями стандартами бухгалтерського обліку існують значні відмінності, що приводить до суттєвих розходжень між фінансовими звітами, складеними за міжнародними й національними стандартами. Одним з рішень, яке в довгостроковому плані буде корисним для України, буде повний перехід обліку в Україні на МСФЗ.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ОПЛАТИ ПРАЦІ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

2.1. Первинні документи з обліку праці та її оплати.

Порядок та особливості ведення первинного, а також аналітичного та синтетичного обліку праці та її оплати розглянемо на прикладі Приватного сільськогосподарського підприємства «УШБА» Генічеського району Херсонської області (далі – ПСП «УШБА»). Так, основним документом з обліку виходу на роботу та відпрацьованого часу в господарстві є Табель обліку використання робочого часу (форма № П-5). Він складається в одному примірнику впродовж місяця окремо по виробничих підрозділах і категоріях працюючих. Табель обліку використання робочого часу у відділках, на фермах, у бригадах, в ремонтних майстернях та інших виробничих підрозділах ведуть спеціально призначені працівники або керівники підрозділів. Для кожного працівника в таблиці відводять окремий рядок, у якому записують кількість відпрацьованих годин, умовними літерами зазначають причини невиходу на роботу. У таблиці також зазначають посаду працівника, його оклад, вид оплати, суму заробітної плати, табельний номер, код синтетичного і аналітичного обліку. В кінці місяця таблиць обліку робочого часу передають у бухгалтерію для нарахування оплати праці.

Для обліку ручних робіт в ПСП «УШБА» застосовують Обліковий лист праці та виконаних робіт у двох варіантах: перший - для бригади або ланки, другий - індивідуальний, на кожного працівника окремо. В облікових листах відображають назву робіт за відповідне число, відпрацьований час, обсяг виконаної роботи та нарахована сума оплати праці. По кожному виду робіт записують одиницю виміру, норму виробітку і розцінку.

Обліковий лист тракториста-машиніста застосовується для обліку робіт трактористів-машиністів протягом 5, 10, 15 днів, тобто залежно від того, як це

передбачено планом документообігу. У ньому відображаються виконані роботи під ту чи іншу культуру, склад агрегату і агротехнічні умови їх виконання. Виконані транспортні роботи тракторами оформлюють Дорожнім листом трактора.

В ПСП «УШБА» Дорожній лист виписує бригадир кожного дня перед виїздом із гаражу і видають на руки трактористу. На лицьовому його боці записують завдання трактористу, в якому відмічають в числу розпорядженні знаходиться тракторист, звідкіля і куди доставляти вантаж, клас і кількість вантажу, який необхідно перевезти та відстань перевезення. При заправленні трактора паливом заправник відмічає в дорожньому листі залишок пального при виїзді, кількість виданого пального і затверджує це своїм підписом. Бригадир перевіряє справність трактора, дає дозвіл на виїзд і відмічає час початку роботи, затверджує це своїм підписом, а тракторист розписується про прийняття трактора (в справному стані). На зворотному боці листа відображається виконане завдання, що засвідчується підписом відправника і одержувача вантажу.

Для обліку виконаних робіт, робочого часу і заробітної плати у допоміжному виробництві (пекарня, млин) в ПСП «УШБА» застосовують Наряд на відрядну роботу (для бригади) і Наряд на відрядну роботу (індивідуальний). У них на лицьовому боці вказують завдання, розряд роботи, норму часу і розцінку за одиницю робіт. У Наряді на відрядну роботу (індивідуальний), крім того. Після виконання робіт записують кількість виготовлених виробів або обсяг виконаних робіт, відпрацьований час та суму нарахованої заробітної плати. На зворотному боці Наряду на відрядну роботу (бригадний) заповнюють таблицю, в якому облічується час, відпрацьований кожним працівником. Заробіток кожного члена бригади визначається в таблиці пропорційно до виконаних робіт, відпрацьованого часу, розряду робіт і встановлених розцінок.

Первинний облік нарахування заробітної плати водіям та облік перевезення вантажів автомобільним транспортом в ПСП «УШБА»

здійснюється з допомогою Подорожнього листа вантажного автомобіля. На лицьовому боці Подорожнього листа вантажного автомобіля записують завдання водію і характеристику автомобіля та реєструють видачу палива, на зворотному боці - виконання завдання, що засвідчується підписом відправника і одержувача вантажу. Всі подорожні листи після виконання робіт здають у бухгалтерію, де на їх основі нараховують оплату праці за робочий день (день або зміну), визначають обсяг виконаних робіт і наданих послуг.

Нарахування заробітної плати за чергову або навчальну відпустку, а також звільнення з роботи до закінчення місяця оформлюється Розрахунком по заробітній платі, де обчислюється середній заробіток за місяць і день, показуються усі види оплати та утримань, а також визначається сума, що належить до виплати.

Перевірені і затверджені первинні документи по обліку праці та її оплати повинні бути узагальнені і згруповані по кожному працівнику ПСП «УШБА» для організації розрахунків з ними.

Групування даних про нараховану заробітну плату по кожному працівнику проводять у таких реєстрах і документах: Табелі обліку використання робочого часу (форма № П-5), Розрахунок нарахованої заробітної плати (оплати праці) працівникам тваринництва, Накопичувальна відомість обліку використання машинно-тракторного парку, Накопичувальна відомість обліку роботи вантажного автотранспорту, Наряд на відрядну роботу (індивідуальний та бригадний). Узагальнюючим реєстром, в якому відображаються розрахунки по заробітній платі (оплаті праці) з кожним працівником, є особові рахунки, Розрахунково-платіжна відомість працівника (форма № П-6) та Розрахунково-платіжна відомість (зведена) (форма № П-7).

В господарстві облікові і дорожні листи трактористів-машиністів групують у Накопичувальній відомості обліку використання машинно-тракторного парку. У ній на кожного тракториста-машиніста відкривається сторінка, на якій послідовно записують: прізвище, ім'я та по батькові механізатора, його класність і стаж роботи, марку та господарський номер

трактора. В окремих графах на підставі Облікових листів тракториста-машиніста і Дорожніх листів трактора за кожен дату відображають кількість відпрацьованих машино-днів, машино-змін, відпрацьовано годин та нараховану заробітну плату.

Накопичувальна відомість обліку роботи вантажного автотранспорту побудована за тим самим принципом, що і Накопичувальна відомість обліку використання машинно-тракторного парку. В цій відомості по кожному автомобілю та водію накопичуються дані із подорожніх листів про виконані роботи і нараховану суму заробітної плати. В окремих графах виконані роботи (у тоннах і тонно-кілометрах) розподіляють за споживачами послуг автопарку.

На підставі Накопичувальної відомості обліку роботи вантажного автотранспорту роблять записи у Зведену розрахунково-платіжну відомість (форма № П-7), яка служить реєстром аналітичного обліку розрахунків із працівникам підприємства.

Зведена розрахунково-платіжна відомість складається по окремих структурних підрозділах. В ній записують усіх працівників підрозділу за категоріями із зазначенням прізвища, табельного номера, професії, посади, відпрацьованого часу. В окремі графи розділу «Нараховано» записують суми нарахованої основної і додаткової заробітної плати за її видами. Підставою для запису є Табелі обліку використання робочого часу, Накопичувальні відомості обліку використання машинно-тракторного парку, Розрахунок нарахованої оплати праці працівникам тваринництва, Наряд на відрядну роботу. Дані про нараховані суми допомоги по тимчасовій непрацездатності, вагітності і пологах, премій та інші нарахування у книзі записують із Особових рахунків, листів непрацездатності тощо. Після підрахунку суми, нарахованої за місяць, визначають суму за графою «Всього належить». Для цього до суми, нарахованої за даний місяць, додають суму заборгованості на початок місяця. У розділі «Утримано і виплачено» спочатку в окремих графах записують видану заробітну плату за другу половину минулого місяця і аванс в рахунок заробітку за першу половину поточного місяця. Потім відображають суми

податку з доходів фізичних осіб. Із заробітної плати працівників підприємства можуть бути здійснені й інші утримання: відшкодування витрат від браку продукції, неповернуті підзвітні суми в установлений термін, а також за заявами працівників. Крім того, може проводитися утримання профспілкових внесків тощо. Після цього визначають залишок на кінець місяця на суму, яка належить до видачі. До відомості не включаються виплати, які не входять у фонд заробітної плати і в заробітну плату працівників при підрахуванні її середніх розмірів, а також суми, які не оподатковуються податком з доходів громадян (допомога при народженні дитини, допомога малозабезпеченим сім'ям на дітей тощо). Ці суми виплачуються окремо по платіжних відомостях або видаткових касових ордерах.

Виплату заробітної плати, пенсій, премій за платіжними відомостями можна здійснювати протягом трьох днів, після чого касир навпроти прізвища працівника, який не одержав заробітної плати, на місці його підпису ставить відмітку «Депоновано» і складає реєстр депонованих сум.

Синтезуючи вище викладений матеріал схематичне зображення записів з обліку розрахунків за виплатами працівникам у наведено на рисунку 2.1.

2.2. Організація аналітичного та синтетичного обліку оплати праці.

Узагальнений аналітичний облік розрахунків з оплати праці, крім Зведеної розрахунково-платіжної відомості, сільськогосподарські підприємства ведуть у Книзі обліку розрахунків з оплати праці.

Розрахунки по оплаті праці ведуть на синтетичному рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». На цьому рахунку ведеться узагальнення інформації про розрахунки з персоналом з оплати праці за всіма її видами, а також розрахунки за не одержану персоналом у встановлений термін суму з оплати праці (розрахунки з депонентами).

Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» має такі субрахунки:

661 «Розрахунки з заробітною платою»;

662 «Розрахунки з депонентами»;

663 «Розрахунки за іншими виплатами».



Рисунок 2.1 – Узагальнена схема документообігу з обліку розрахунків за виплатами працівникам у ПСП «УШБА» Генічеського району Херсонської області.

Джерело: авторська розробка

На субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображають суми нарахованої заробітної плати працівникам підприємства, які належать як до облікового, так і до необлікового складу. На субрахунку 662 «Розрахунки з депонентами» відображають суми невикраденої (депонованої) заробітної плати, які перераховуються з першого субрахунку, якщо працівник з будь-яких причин в установлений термін не одержав нарахованої йому суми.

В кредиті субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображаються:

- нарахована заробітна плата робітникам основного виробництва, виробництва напівфабрикатів, допоміжних виробництв;
- нарахована заробітна плата робітникам за обслуговування і ремонт обладнання цехів основного виробництва;
- нарахована заробітна плата службовцям та обслуговуючому персоналу;
- нарахована заробітна плата спеціалістам;
- нарахована плата працівникам житлово-комунального господарства;
- нарахована заробітна плата за впровадження нової техніки, технології, за виконаний ремонт основних засобів;
- суми нарахованої допомоги з тимчасової непрацездатності;
- суми премій, нараховані за рахунок коштів Фонду економічного стимулювання або Фонду спеціального призначення;
- оплата праці за рахунок коштів Резерву наступних витрат і платежів та інші.

В кредиті субрахунку 662 «Розрахунки з депонентами» відображаються суми своєчасно не виданої заробітної плати, премій, допомоги тощо працівникам підприємства.

В дебеті субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображаються виплачена заробітна плата, депонована заробітна плата, відрахований податок на доходи з фізичних осіб із заробітної плати працівників та службовців на користь державного бюджету, відраховані

аліменти та інші відрахування згідно з виконавчими листами.

В дебеті субрахунку 662 «Розрахунки з депонентами» відображаються видачі депонованих сум.

Для аналітичного обліку розрахунків по субрахунку 662 «Розрахунки з депонентами» ведуть Книгу обліку розрахунків з депонентами (ф. № 5.2 с.-г.). Записи в книгу здійснюються на підставі складених касиром реєстрів невиданої заробітної плати в конкретному звітному періоді з посиланням на номер Зведеної розрахунково-платіжної відомості. Залишки невиплачених сум депонованої заробітної плати в Книзі обліку розрахунків з депонентами (ф. № 5.2 с.-г.) повинні відповідати залишку Головної книги субрахунку 662 «Розрахунки за депонентами».

Суми нарахованої заробітної плати для віднесення її на витрати виробництва систематизують і групують у спеціальних накопичувальних документах та реєстрах: Журналі обліку робіт і витрат, Накопичувальній відомості обліку використання машинно-тракторного парку, Накопичувальній відомості обліку роботи вантажного автотранспорту, Журналі обліку витрат у ремонтній майстерні. До журналу обліку робіт і витрат по кожній культурі тощо записують назву роботи, дату і номер документа, обсяг виконаних робіт, суму оплати праці трактористів-машиністів та інших працівників із визначенням відпрацьованого часу, кількості витраченого палива, інших окремих витрат.

Сума всіх нарахувань заробітної плати по кожному аналітичному рахунку (тобто по кожному працюючому) дорівнюватиме кредитовому обороту синтетичного рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» за звітний місяць, тобто сумі нарахованої заробітної плати по підприємству в цілому. Сума всіх відрахувань за аналітичними рахунками дорівнюватиме дебетовому обороту синтетичного рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Сума в графі Зведеної розрахунково-платіжної відомості «Сума, належна до виплати» аналітичних рахунків дорівнює кредитовому сальдо синтетичного рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

Кредитове сальдо рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» показує заборгованість підприємства робітникам і службовцям на 1-ше число кожного за звітним місяця.

Далі розглянемо господарські операції з обліку нарахування та виплати зарплати у ПСП «УШБА» Генічеського району Херсонської області (табл. 2.1).

Таблиця 2.1. Відображення в обліку нарахувань та утримань із заробітної плати у ПСП «УШБА» Генічеського району Херсонської області (серпень 2021р.)

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Перераховано податок з доходу працівника за серпень 2021 (аванс)	641/ ПДФО	311
2	Перераховано військовий збір з доходу працівника за серпень (аванс)	642	311
3	Перераховано зарплату за першу половину серпня 2021 року (аванс) на банківський рахунок працівника	661	311
4	Нараховано заробітну плату працівнику за серпень 2021 року	92	661
5	Нараховано єдиний соціальний внесок на суму зарплати працівника за серпень 2021 року	92	651
6	Утримано податок з доходу із суми зарплати за серпень 2021 року	661	641/ ПДФО
7	Утримано військовий збір із суми зарплати за серпень 2021 року	661	642
8	Перераховано єдиний соціальний внесок	651	311
9	Перераховано податок з доходу фізичних осіб до бюджету	641/ ПДФО	311
10	Перераховано військовий збір	642	311
11	Перераховано працівнику на рахунок зарплату за другу половину місяця	661	311

Джерело: побудовано автором на основі даних бухгалтерського обліку об'єкта дослідження

Розрахунковим періодом, за який обчислюється середня заробітна плата є період роботи за останнім основним місцем роботи перед настанням страхового випадку, протягом якого застрахована особа працювала та сплачувала страхові внески або за неї сплачувалися страхові внески.

Розрахунковим періодом для застрахованих осіб, робота яких пов'язана

із сезонним характером виробництва є останні шість календарних місяців (з першого до першого числа), що передують місяцю, в якому настав страховий випадок.

Якщо застрахована особа сплачувала страхові внески менш як шість календарних місяців, середня заробітна плата обчислюється за фактично відпрацьовані календарні місяці, за які сплачено страхові внески. У разі коли застрахована особа працювала та сплачувала страхові внески менше ніж календарний місяць, середня заробітна плата обчислюється за фактично відпрацьований час перед настанням страхового випадку.

Середня заробітна плата застрахованої особи обчислюється виходячи з нарахованої заробітної плати за видами виплат, що включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати (у тому числі в натуральній формі), які визначаються згідно з нормативно-правовими актами, прийнятими відповідно до Закону України «Про оплату праці», та підлягають обкладанню прибутковим податком з громадян, не враховуючи передбачені законодавством пільги щодо сплати зазначеного податку чи суми, на які цей дохід зменшується, з яких сплачувалися страхові внески до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Середній дохід добровільно застрахованої особи обчислюється виходячи із суми оподаткованого доходу, з якого оплачувалися страхові внески. До середньої заробітної плати (доходу) включається заробітна плата у межах максимальної величини (граничної суми) заробітної плати та оподаткованого доходу, з яких сплачуються страхові внески до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування. Якщо перед настанням страхового випадку застрахована особа не мала заробітку або якщо страховий випадок настав у перший день роботи, середня заробітна плата для розрахунку страхових виплат та оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів роботодавця визначається виходячи з місячної тарифної ставки (посадового окладу), встановленої працівникові на момент настання страхового випадку.

У разі коли на підприємстві встановлено неповний робочий день (робочий тиждень), середня заробітна плата обчислюється виходячи з частини місячної тарифної ставки (посадового окладу), встановленої працівникові на момент настання страхового випадку, що відповідає його графіку роботи.

Якщо на дату звернення за страховою виплатою особа, яка має у зв'язку з ушкодженням здоров'я право на отримання страхових виплат, вже не працює на виробництві, з яким пов'язана втрата працездатності, середня заробітна плата обчислюється виходячи з середньої заробітної плати відповідного працівника (на дату подання потерпілим документів медико-соціальної експертній комісії для встановлення йому ступеня втрати професійної працездатності) за тією професією на підприємстві, де працювала зазначена особа до моменту ушкодження здоров'я. У цьому разі за бажанням потерпілого середня заробітна плата для розрахунку страхових виплат може обчислюватися відповідно до положення, затвердженого правлінням Фонду соціального страхування від нещасних випадків за погодженням з Мінпраці.

Середньоденна заробітна плата обчислюється шляхом ділення нарахованої за розрахунковий період заробітної плати (оподаткованого доходу), з якої сплачувалися страхові внески: на кількість відпрацьованих робочих днів у розрахунковому періоді – за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням, і для оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів роботодавця; на кількість календарних днів за розрахунковий період (без урахування святкових і неробочих днів, установлених законодавством) – за загальнообов'язковим соціальним державним страхуванням на випадок безробіття, для осіб, робочий час яких у зв'язку з особливостями умов праці не піддається точному обліку, для осіб, які робочий час розподіляють на свій розсуд (робота вдома, тощо), та для добровільно застрахованих осіб за усіма видами загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Для розрахунку застрахованій особі, якій встановлено підсумований

облік робочого часу, страхових виплат та оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів роботодавця застосовується середньогодинна заробітна плата. Середньогодинна заробітна плата обчислюється шляхом ділення нарахованої за розрахунковий період заробітної плати на кількість відпрацьованих годин застрахованою особою у зазначений період.

Облік оплати праці є однією з найскладніших ділянок обліку, оскільки законодавство з порядку нарахування заробітної плати часто змінюється, тому бухгалтеру потрібно бути обізнаним в законодавчій базі. Для ведення бухгалтерського обліку оплати праці ПСП «УШБА» затверджено посаду бухгалтера з обліку праці та її оплати. При веденні обліку праці та її оплати бухгалтер дотримується чинного законодавства України та облікової політики, яка у досліджуваному господарстві регулюється Наказом про облікову політику підприємства. Даний Наказ затверджено керівником підприємства і є обов'язковим до виконання всіма працівниками. Відповідно до даного Наказу веденням бухгалтерського обліку в досліджуваному господарстві займається центральний відділ бухгалтерії, який очолює головний бухгалтер.

Нарахування заробітної плати здійснюється на основі первинних документів, в яких міститься інформація про кількість відпрацьованих годин або виконаної роботи. В ПСП «УШБА» використовують дві форми оплати праці: відрядну і погодинну. Погодинну оплату праці застосовують переважно на роботах, які важко або неможливо облічити в інших, крім часу, вимірниках. Така форма оплати праці застосовується до працівників бухгалтерії, керівників структурних підрозділів тощо. Дані працівники отримують заробітну плату виходячи з встановленого місячного окладу за фактично відпрацьований час, а також премії. Відрядну форму оплати праці застосовують, наприклад, до працівників допоміжних виробництв.

Працівники ПСП «УШБА» мають право на матеріальне забезпечення у разі тимчасової непрацездатності. Перші п'ять днів лікарняного оплачуються

за рахунок коштів підприємства, а починаючи з шостого дня – за рахунок коштів Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності. Оплаті підлягають робочі дні, що припадають на період тимчасової непрацездатності працівника.

Працівники подають до бухгалтерії підприємства лікарняні, де їх нараховують, після чого бухгалтер звертається до відповідного органу Фонду за фінансуванням для оплати листків непрацездатності. Робочі органи Фонду здійснюють фінансування протягом десяти робочих днів після надходження заяви-розрахунку. Отримавши кошти від Фонду, ПСП «УШБА» оплачує лікарняні.

Щоб розрахувати суму лікарняних, слід визначити середньоденну (середньогодинну) заробітну плату, коефіцієнт, що коригує суму лікарняних, який залежить від стажу тимчасово непрацездатного працівника, дні (години) непрацездатності, які підлягають оплаті. Отримані величини перемножуються і визначається сума лікарняних.

До складу середньої заробітної плати включаються виплати, що становлять основну й додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати (в тому числі в натуральній формі).

Розрахунковим періодом, за який розраховується середня заробітна плата, є:

– останні 6 календарних місяців роботи перед настанням страхового випадку, протягом яких застрахована особа працювала і за неї сплачувалися страхові внески, якщо застрахована особа пропрацювала понад 6 місяців;

– фактично відпрацьовані календарні місяці перед настанням страхового випадку, протягом яких застрахована особа працювала і за неї сплачувалися страхові внески, якщо застрахована особа пропрацювала менше 6 місяців;

– фактично відпрацьований час перед настанням страхового випадку, протягом якого застрахована особа працювала і за неї сплачувалися страхові внески, якщо застрахована особа пропрацювала менше одного місяця.

Під час розрахунку лікарняних треба враховувати страховий стаж

застрахованої особи. До страхового стажу зараховуються періоди тимчасової втрати працездатності, час перебування у відпустці у зв'язку з вагітністю та пологами й час перебування застрахованої особи у відпустці з догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку, а також періоди отримання виплат за окремими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування, крім пенсій усіх видів.

Допомога з тимчасової непрацездатності застрахованим особам залежно від страхового стажу встановлена в таких розмірах:

- 1) 50 відсотків середньої заробітної плати (доходу) - застрахованим особам, які мають страховий стаж до трьох років;
- 2) 60 відсотків середньої заробітної плати (доходу) - застрахованим особам, які мають страховий стаж від трьох до п'яти років;
- 3) 70 відсотків середньої заробітної плати (доходу) - застрахованим особам, які мають страховий стаж від п'яти до восьми років;
- 4) 100 відсотків середньої заробітної плати (доходу) - застрахованим особам, які мають страховий стаж понад вісім років.

У разі захворювання громадянина на COVID-19 (причина непрацездатності «захворювання загальне-1») на час лікування надається допомога по тимчасовій непрацездатності, що виплачується застрахованим особам залежно від страхового стажу також у вищенаведених розмірах:

У випадку захворювання медичного працівника на COVID-19, якщо захворювання пов'язане з виконанням професійних обов'язків, на час лікування діє норма про допомогу по тимчасовій непрацездатності, що пов'язана з нещасним випадком на виробництві або професійним захворюванням.

Допомога складає 100 % середньої заробітної плати (оподаткованого доходу). Допомога призначається та виплачується страхувальником за місцем роботи потерпілого, де стався страховий випадок.

Виплата допомоги по тимчасовій непрацездатності здійснюється:

- за перші 5 днів – за рахунок коштів страхувальника;

– з 6-го дня – за рахунок коштів Фонду соціального страхування.

Підставою для усіх оплат втрати працездатності, пов'язаних з виконанням професійних обов'язків, є виданий в установленому порядку листок непрацездатності та наявність акта розслідування гострого професійного захворювання (отруєння) за встановленими формами.

Робочі органи виконавчої дирекції Фонду здійснюють фінансування страхувальника для надання допомоги по тимчасовій непрацездатності згідно наданої ним за встановленим зразком заяви-розрахунку, що містить інформацію про нараховані медичним працівникам суми матеріального забезпечення.

Якщо потерпілий працює за сумісництвом, оплата днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів Фонду здійснюється на підставі копії виданого в установленому порядку листка непрацездатності, засвідченої підписом керівника і скріпленої печаткою (за наявності) за основним місцем роботи та довідки про середню заробітну плату за основним місцем роботи.

Щодо відпусток, то надання, тривалість, порядок оплати визначаються Законом України «Про відпустки» від 15.11.96 року № 504/96-ВР.

Встановлюються такі види відпусток:

- щорічні відпустки: основна відпустка; додаткова відпустка за роботу із шкідливими та важкими умовами праці; додаткова відпустка за особливий характер праці; інші додаткові відпустки, передбачені законодавством;
- додаткові відпустки у зв'язку з навчанням;
- творча відпустка;
- соціальні відпустки: відпустка у зв'язку з вагітністю та пологами; відпустка для догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку; додаткова відпустка працівникам, які мають дітей;
- відпустка без збереження заробітної плати [38].

Обчислення середньої заробітної плати для оплати щорічної відпустки, додаткових відпусток у зв'язку з навчанням, творчої відпустки, додаткової відпустки працівникам, які мають дітей, або для виплати компенсації за

невикористані відпустки в ПСП «УШБА» провадиться виходячи з виплат за останні 12 календарних місяців роботи, що передують місяцю надання відпустки або виплати компенсації за невикористані відпустки. Розрахунковим періодом для визначення середньої заробітної плати для оплати відпустки є період з першого числа місяця після оформлення на роботу до першого числа місяця, в якому надається відпустка.

У перший рік роботи щорічна відпустка працівнику надається після закінчення шести місяців безперервної роботи, при цьому її тривалість визначається пропорційно відпрацьованому часу. Відпустку за наступні роки може бути надано працівнику в будь-який час згідно з графіком відпусток.

При обчисленні середньої заробітної плати в усіх випадках її збереження до її розрахунку включаються:

- основна заробітна плата;
- доплати і надбавки (за наднормативну роботу та роботу в нічний час; суміщення професій і посад; високі досягнення в праці; умови праці; інтенсивність праці; за вислугу років тощо);
- виробничі премії та премії за економію конкретних видів палива;
- винагорода за підсумками річної роботи та за вислугу років тощо.

Усі виплати включаються до розрахунку середньої заробітної плати у тому розмірі, в якому вони нараховані, без виключення сум відрахування на податки, стягнення аліментів тощо.

Тривалість відпусток визначається незалежно від режимів та графіків роботи і розраховується в календарних днях. Святкові та неробочі дні при визначенні тривалості щорічних відпусток та додаткової відпустки працівникам, які мають дітей не враховуються. Також виключається із розрахункового періоду час, коли працівник не працював із поважних причин та він не отримував заробітної плати. Це може бути, наприклад, безоплатна відпустка.

Відповідно до законодавства України ПСП «УШБА» здійснює обов'язкові відрахування до бюджету та Пенсійного фонду, а саме: утримання

податків та зборів з суми нарахованої заробітної плати.

Відповідно до чинного законодавства України та внутрішніх положень ПСП «УШБА» із заробітної плати працівників здійснює наступні відрахування:

- податок з доходів фізичних осіб (18%);
- військовий збір (1,5%);
- профспілкові внески (1%).

Відповідно до змін, що відбулися в системі загальнообов'язкового державного соціального страхування, ПСП «УШБА» із заробітної плати працівників здійснює наступні відрахування:

- єдиний соціальний внесок – 22%.

Об'єктом оподаткування є загальний місячний дохід, зменшений на суму збору до Пенсійного фонду України та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування.

До загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку включаються [37]:

- доходи у вигляді заробітної плати, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового договору (контракту);
- суми винагород та інших виплат, нарахованих (виплачених) платнику податку відповідно до умов цивільно-правового договору;
- доходи від продажу об'єктів майнових і немайнових прав, зокрема інтелектуальної (промислової) власності, та прирівняні до них права, доходи у вигляді сум авторської винагороди, іншої плати за надання права на користування або розпорядження іншим особам нематеріальним активом (творами науки, мистецтва, літератури або іншими нематеріальними активами), об'єкти права інтелектуальної промислової власності та прирівняні до них права (далі - роялті), у тому числі отримані спадкоємцями власника такого нематеріального активу;
- дохід від надання майна в лізинг, оренду або суборенду (строкове володіння та/або користування);

- оподатковуваний дохід (прибуток), не включений до розрахунку загальних оподатковуваних доходів минулих податкових періодів та самостійно виявлений у звітному періоді платником податку або нарахований контролюючим органом;

- сума заборгованості платника податку за укладеним ним цивільно-правовим договором, за якою минув строк позовної давності та яка перевищує суму, що становить 50 відсотків місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, крім сум податкової заборгованості, за якими минув строк позовної давності;

- пасивні доходи, доходи у вигляді виграшів, призів;

- інвестиційний прибуток від проведення платником податку операцій з цінними паперами, деривативами та корпоративними правами, випущеними в інших, ніж цінні папери, формах;

- дохід у вигляді вартості успадкованого чи отриманого у дарунок майна у межах, що оподатковується згідно з цим розділом;

- сума надміру витрачених коштів, отриманих платником податку на відрядження або під звіт та не повернутих у встановлені законодавством строки;

- кошти або майно (нематеріальні активи), отримані платником податку як хабар, викрадені чи знайдені як скарб, не зданий державі згідно із законом, у сумах, які визначені обвинувальним вирокком суду незалежно від призначеної ним міри покарання;

- доходи, що становлять позитивну різницю між:

- сумою коштів, отриманих платником податку внаслідок його відмови від участі в фонді фінансування будівництва, та сумою коштів, внесених платником податку до такого фонду, крім випадків, коли платник податку одночасно передає кошти, отримані з фонду фінансування будівництва, в управління тому самому управителю у той самий або інший фонд фінансування будівництва;

- сумою коштів, отриманих платником податку від інших осіб внаслідок

відступлення на їх користь права вимоги за договором про участь у фонді фінансування будівництва (у тому числі, якщо таке відступлення здійснено на підставі договору купівлі-продажу), та сумою коштів, внесених платником податку до такого фонду за цим договором;

- дохід у вигляді неустойки (штрафів, пені), відшкодування матеріальної або немайнової (моральної) шкоди, крім:

а) сум, що за рішенням суду спрямовуються на відшкодування збитків, завданих платнику податку внаслідок заподіяння йому матеріальної шкоди, а також шкоди життю та здоров'ю, а також відшкодувань моральної шкоди в розмірі, визначеному рішенням суду, але не вище чотирикратного розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, або в розмірі, визначеному законом;

б) відсотків, отриманих від боржника внаслідок прострочення виконання ним договірних зобов'язань;

в) пені, що сплачується на користь платника податку за рахунок бюджету (цільового страхового фонду) внаслідок несвоєчасного повернення надміру сплачених грошових зобов'язань або інших сум бюджетного відшкодування;

г) суми втрат, заподіяних платнику податку актами, визнаними неконституційними, або незаконними рішеннями, діями чи бездіяльністю органів, що здійснюють оперативно-розшукову діяльність, органів досудового розслідування, прокуратури або суду, що відшкодовуються державою в порядку, встановленому законом.

г) виплати з державного бюджету, пов'язані з виконанням рішень закордонних юрисдикційних органів, у тому числі Європейського суду з прав людини, прийнятих за наслідками розгляду справ проти України.

- сума страхових виплат, страхових відшкодувань, викупних сум або пенсійних виплат, що сплачуються платнику податку за договорами довгострокового страхування життя (у тому числі за договорами страхування довічних пенсій) та недержавного пенсійного забезпечення, за договорами

пенсійного вкладу, договорами довірчого управління, укладеними з учасниками фондів банківського управління;

- сума пенсійних внесків у межах недержавного пенсійного забезпечення відповідно до закону, страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), у тому числі, за договорами добровільного медичного страхування та за договором страхування додаткової пенсії, внесків на пенсійні вклади, внесків до фонду банківського управління, сплачена будь-якою особою - резидентом за платника податку чи на його користь, крім сум, що сплачуються:

а) особою-резидентом, що визначається вигодонабувачем (бенефіціаром) за такими договорами;

б) одним із членів сім'ї першого ступеня споріднення платника податку;

в) роботодавцем-резидентом за свій рахунок за договорами недержавного пенсійного забезпечення платника податку та/або за договорами добровільного медичного страхування в межах 30 відсотків нарахованої заробітної плати такому працівнику;

г) резидентом Дія Сіті за свій рахунок за договорами недержавного пенсійного забезпечення та/або за договорами добровільного медичного страхування платника податку - гіг-спеціаліста в межах 30 відсотків нарахованої винагороди такому гіг-спеціалісту;

- дохід, отриманий платником податку як додаткове благо у вигляді:

а) вартості використання житла, інших об'єктів матеріального або нематеріального майна, що належать роботодавцю, наданих платнику податку в безоплатне користування, або компенсації вартості такого використання, крім випадків, коли таке надання зумовлено виконанням платником податку трудової функції відповідно до трудового договору (контракту) чи передбачено нормами колективного договору або відповідно до закону в установлених ними межах;

б) вартості майна та харчування, безоплатно отриманого платником податку.

Додатково до винятків, передбачених підпунктом "а" цього підпункту, не вважаються додатковим благом платника податку доходи, одержані у формі та розмірах, що підлягають включенню роботодавцем до собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, а також кошти, вартість послуг, проживання, проїзду, харчування, спортивного одягу, аксесуарів, взуття та інвентарю, колясок для осіб з інвалідністю, у тому числі які призначені для участі осіб з інвалідністю в фізкультурно-реабілітаційних та спортивних заходах, лікарських та медико-відновлюваних засобів та інших доходів, наданих (виплачених) платнику податку - учаснику спортивних (крім професійного спорту), фізкультурно-оздоровчих заходів, заходів з фізкультурно-оздоровчої діяльності та фізкультурно-спортивної реабілітації, що фінансуються з бюджету та/або бюджетними організаціями, іншими неприбутковими організаціями, внесеними до Реєстру неприбуткових організацій та установ на дату надання таких коштів [37].

Загальний місячний оподатковуваний дохід зменшується на суму податкової пільги. Вона дорівнює 50% однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на місяць), встановленій законом на 1 січня звітного податкового року. Згідно Закону України «Про Державний бюджет України на 2022 рік» станом на 01.01.2022 року мінімальна заробітна плата – у місячному розмірі: з 1 січня – 6500 грн, з 1 жовтня – 6700 грн; – у погодинному розмірі: з 1 січня – 39,26 грн, з 1 жовтня – 40,46 грн..

З 1 січня 2022 року відповідно до статті 7 Закону України від 02.12.2021 № 1928-IX «Про Державний бюджет України на 2022 рік» встановлено прожитковий мінімуму для працездатних осіб у сумі 2481 грн.

Відповідно до п.п. 169.1.1 п. 169.1 ст. 169 Податкового кодексу України будь-який платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отримуваного від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги у розмірі, що дорівнює 50% розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового

року [37].

Граничний розмір доходу, до якого застосовується податкова соціальна пільга у 2022 році становить 3470,00 грн., цей розмір обчислюється як добуток місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 01 січня звітного податкового року, на 1,4 та округлений до найближчих 10 грн – $(2481,00 * 1,4)$ (п.п.169.4.1 п.169.4 ст.169 Податкового кодексу України) [37].

Отже, сума загального місячного оподаткованого доходу у вигляді заробітної плати зменшується на суму податкової соціальної пільги у 2022 році у розмірах:

- базова (загальна) податкова соціальна пільга для будь-якого платника податку – становить половину (50%) розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року – 1240,50 грн = $(2481,00 * 50\%)$;

- податкова соціальна пільга для платника податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, становитиме 100% суми базової (загальної) податкової соціальної пільги у розрахунку на кожну таку дитину – 1240,50 грн;

- податкова соціальна пільга для платника, який є одинокою матір'ю (батьком), вдовою (вдівцем) або опікуном, піклувальником – у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років, та для платника, який утримує дитину з інвалідністю – у розрахунку на кожну таку дитину віком до 18 років – 150% суми базової (загальної) пільги, – 1860,75 грн = $150\% * (2481,00 * 50\%)$;

- податкова соціальна пільга для платників, визначених у п.п.169.1.4 п.169.1 ст.169 Податкового кодексу України (зокрема Герої України, учасники бойових дій під час Другої світової війни) становить 200% суми загальної пільги, - 2481,00 грн = $200\% * (2481,00 * 50\%)$ [37].

До необов'язкових утримань, які проводяться тільки за письмовою згодою робітника у ПСП «УШБА», відносять:

- профспілкові внески;
- одержаний аванс за звітний місяць;
- надлишкові виплачені суми за попередній період, виявлені внаслідок

проведених перевірок або самоперевірок;

- своєчасно неповернуті підзвітні суми;
- штрафи та інші відрахування відповідно до чинного законодавства;
- страхові вклади по особистому страхуванню;
- плата за комунальні послуги;
- погашення недостачі.

За бажанням працівника з нарахованої заробітної плати, за вирахуванням нарахованої суми допомоги за дні непрацездатності можуть утримуватись профспілкові внески – 1%. Утримання із заробітної плати для відшкодування збитків господарства проводиться у випадку порушення внутрішнього розпорядку, договору про матеріальну відповідальність по письмовій заяві працівника. Страхові внески по договорах особистого страхування утримують по письмовому дорученню працівників. Відповідні суми із заробітної плати бухгалтерія перераховує на рахунок страхових компаній. Загальний розмір утримань не повинен перевищувати 20% суми яка належить робітнику.

Утримання аліментів із заробітної плати в ПСП «УШБА» здійснюються з усіх видів основної і додаткової заробітної плати, а також з допомоги при тимчасовій непрацездатності, нарахованій за звітний місяць, після утримання з них внесків до фондів соціального страхування.

Відповідно до законодавства платниками аліментів стосовно одержувача можуть бути батьки, діти, один з подружжя, вітчим, мачуха, брати, сестри й інші особи, що перебувають у родинних стосунках з одержувачем. По статистиці серед аліментів найбільша питома вага належить аліментам на дітей.

Аліменти на дітей присуджуються з дня подачі заяви одержувачем. За рішенням суду розмір аліментів може бути зменшений, якщо батько, з якого стягують аліменти, наприклад, інвалід першої чи другої групи, чи в нього маються інші, менш забезпечені, неповнолітні діти.

Розмір аліментів, що утримуються з батьків на утримання неповнолітніх

дітей, становить: на одну дитину – 25% заробітку, на двох дітей – 33%, на трьох і більше – 50%. Суд може винести рішення про утримання аліментів у твердій грошовій сумі у випадку, якщо платник має нерегулярний, змінний дохід або у відсотках до заробітної плати платника.

Аліменти можуть утримуватися і на добровільних засадах. Для цього працівник-боржник надає керівнику підприємства письмову заяву про утримання і перерахування чи видачу з каси аліментів. У заяві вказується розмір (у % від зарплати; «тверда» сума) і термін, протягом якого утримуються аліменти, а також дані одержувача: прізвище, ім'я, по батькові, домашня чи інша адреса, за якою потрібно відправляти утримані суми. Заява реєструється в спеціальному журналі.

Види доходів, з яких нараховуються аліменти:

- основна заробітна плата і заробітна плата за сумісництвом;
- всі види доплат і надбавок, відпускні;
- грошові і натуральні премії;
- оплата за надурочний час, за вихідні, святкові дні;
- премії за підсумками роботи за рік;
- допомога з фонду соціального страхування, в тому числі з тимчасової непрацездатності;
- суми з відшкодування втрати працездатності;
- допомоги по безробіттю;
- пенсії за виключенням надбавок до пенсій інвалідам 1-ї групи по догляду за ними;
- стипендія.

Не утримуються аліменти з суми:

- вихідної допомоги при звільненні;
- одноразових премій;
- компенсації при відрядженні;
- допомоги на поховання;
- допомоги багатодітним і самотнім матерям;

– вартості путівок в санаторії за рахунок фонду споживання.

Аліменти в ПСП «УШБА» виплачуються шляхом перерахування на рахунок одержувача в банку або видачі наявних коштів з каси підприємства, якщо він не має рахунку в банку.

Отже, ми розглянули порядок нарахування заробітної плати та утримань з неї. Всі зазначені розрахунки по заробітній платі бухгалтер з обліку оплати праці в ПСП «УШБА» виконує у Зведеній розрахунково-платіжній відомості. Базове підприємство вчасно подає всю статистичну звітність.

2.3 Порядок включення оплати праці в собівартість продукції, робіт та послуг

Вироблена продукція, а також інші запаси, які виготовлені власними силами (напівфабрикати власного виробництва, незавершене виробництво та ін.), виконані роботи та послуги у фінансовому обліку оцінюють за виробничою собівартістю. До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включають такі витрати:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Саме заробітна плата входить до складу прямих витрат на оплату праці включають заробітну плату та інші виплати робітникам, зайнятих у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Для визначення собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) виробничі витрати групують за статтями калькуляції. Основними статтями калькуляції для розрахунку виробничої собівартості продукції у фінансовому обліку є:

- сировина та матеріали;

- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;
- паливо та енергія на технологічні цілі;
- зворотні відходи (вираховуються);
- основна заробітна плата виробничих робітників;
- додаткова заробітна плата виробничих робітників;
- відрахування на соціальні заходи від заробітної плати виробничих робітників;
- витрати на утримання та експлуатацію устаткування;
- загальновиробничі витрати;
- попутна продукція (вираховується).

Підприємства встановлюють свою номенклатуру статей калькуляції з урахуванням особливостей технології та організації виробництва, питомої ваги окремих видів витрат у собівартості продукції. Вони можуть бути більш укрупненими шляхом об'єднання кількох статей в одну, або більш деталізованими при виділенні з однієї статті декількох позицій.

Для обліку витрат на виробництво призначений рахунок 23 «Виробництво». Рахунок є активним, калькуляційним. На ньому визначають собівартість виробленої продукції, виконаних робіт, послуг. За дебетом рахунку відображають формування (збільшення) витрат на виробництво. При чому прямі витрати на виробництво безпосередньо відображають за дебетом рахунку 23, а непрямі (загальновиробничі) витрати спочатку збирають на збірно-розподільчому рахунку (рахунок 91) і після розподілу списують на дебет рахунку 23. За кредитом рахунку 23 відображають собівартість випущеної з виробництва готової продукції (виконаних робіт, послуг), собівартість остаточного браку, вартість одержаних у процесі виробництва зворотних відходів, нестачі незавершеного виробництва та інші списання, на які зменшуються витрати і собівартість випущеної продукції. Сальдо (залишок) на рахунку 23 відображає собівартість незавершеного виробництва на початок та кінець звітного періоду.

До прямих витрат на оплату праці включаються основну і додаткову заробітну плату робітників, зайнятих у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг. Основну заробітну плату робітників-відрядників включають до складу прямих витрат виробництва на підставі первинних документів з обліку виробітку (нарядів, рапортів, маршрутних листів) і безпосередньо відноситься до собівартості відповідних видів продукції або замовлень. Основну заробітну плату робітників-погодинників, нараховану за тарифними ставками за відпрацьований час, при неможливості прямого віднесення до собівартості окремих видів продукції, розподіляють між видами продукції пропорційно до витрат, які визначають, виходячи із обсягу виробництва і кошторисних ставок цих витрат на одиницю продукції.

Додаткову заробітну плату робітників, зайнятих виробництвом певного виду продукції (робіт, послуг), безпосередньо включають до собівартості даного виду продукції. Додаткову заробітну плату робітників, пряме відношення якої до окремих видів продукції встановити не можливо, включають до собівартості продукції шляхом розподілу. Розподіл може здійснюватися пропорційно до:

- основної заробітної плати (премії за виконання і перевиконання норм виробітку та ін.);
- кошторисних ставок цих витрат (доплати за роботи в нічний і надурочний час, за бригадирство та ін.);
- суми основної та додаткової заробітної плати (резерв на оплату відпусток, забезпечення на матеріальне заохочення).

Деякі види додаткової заробітної плати робітників, зайнятих виробництвом продукції, обліковують у складі загальновиробничих витрат (оплата простоїв та ін.).

Розподіл і віднесення витрат на оплату праці на рахунки синтетичного і аналітичного обліку витрат за видами продукції та за статтями витрат здійснюють у Відомості розподілу заробітної плати (розробній таблиці № 1).

В таблиці 2.2 наведено господарські операції з обліку прямих витрат на

оплату праці.

Таблиця 2.2. Кореспонденція рахунків з обліку прямих витрат на оплату праці

Зміст господарських операцій	З використанням рахунків класу 8		Без використання рахунків класу 8	
	Дт	Кт	Дт	Кт
Нарахована основна і додаткова заробітна плата робітникам, зайнятим виробництвом продукції	23 81.1	81.1 66	23	66
Створено забезпечення для виплати матеріального заохочення	23 81.2	81.2 47.7	23	47.7
Створено резерв для оплати відпусток робітникам, зайнятим виробництвом продукції	23 81.4	81.4 47.1	23	47.1

Відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» до складу загальновиробничих витрат включають:

1. Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу дільниць, цехів);

2. Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;

3. Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;

4. Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

5. Витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшення якості продукції, підвищення її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо);

6. Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та

інше утримання виробничих приміщень;

7. Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу, відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);

8. Витрати на охорону праці, техніку безпеки й охорону навколишнього природного середовища;

9. Інші витрати (нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей, оплата простоїв тощо).

Загальновиробничі витрати поділяються на змінні та постійні. Склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлюється підприємством самостійно. До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу виробництва (зокрема, витрати на утримання і експлуатацію обладнання (крім амортизації) витрати на внутрішньозаводське переміщення вантажів та ін.).

Змінні загальновиробничі витрати розподіляють на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат), виходячи із фактичної потужності звітного періоду. До постійних загальновиробничих витрат відносять витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при змінні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати за порядком списання поділяють на розподілені і нерозподілені (табл.2.3).

Висновки до розділу 2.

1. Встановлено, в ПСП «УШБА» Генічеського району Херсонської області групування даних про нараховану заробітну плату по кожному працівнику проводять у таких реєстрах і документах, як Табель обліку використання робочого часу (форма № П-5), Розрахунок нарахованої

заробітної плати (оплати праці) працівникам тваринництва, Накопичувальна відомість обліку використання машинно-тракторного парку, Накопичувальна відомість обліку роботи вантажного автотранспорту, Наряд на відрядну роботу (індивідуальний та бригадний). Узагальнюючим регістром, в якому відображаються розрахунки по заробітній платі (оплаті праці) з кожним працівником, є особові рахунки, Розрахунково-платіжна відомість працівника (форма № П-6) та Розрахунково-платіжна відомість (зведена) (форма № П-7).

Таблиця 2.3. Кореспонденція рахунків з обліку витрат на оплату праці в складі загальновиробничих витрат

Зміст господарських операцій	Підстава (документ)	З використанням рахунків класу 8		Без використання рахунків класу 8	
		Дт	Кт	Дт	Кт
Нарахована заробітна плата начальнику цеху, майстрам, бригадирам та іншому персоналу управління цехом, робітникам, які обслуговують обладнання, іншому загальновиробничому персоналу)	Розрахункова відомість (відомість розподілу зарплати)	81 91	66 81	91	66
Проведені відрахування на соціальні заходи за єдиним соціальним внеском від нарахованої заробітної плати	Відомість розподілу зарплати	82 91	65 82	91	65
Створений резерв для оплати відпусток загальновиробничому персоналу	Відомість розподілу зарплати	81 91	47.1 81	91	47.1
Створене забезпечення для виплати коштів на матеріальне забезпечення	Бухгалтерська довідка (відомість розподілу зарплати)	81 91	47.7 81	91	47.7

2. Встановлено, що облік оплати праці є однією з найскладніших ділянок обліку, оскільки законодавство з порядку нарахування заробітної плати часто змінюється, тому бухгалтеру потрібно бути обізнаним в законодавчій базі. Для ведення бухгалтерського обліку оплати праці ПСП «УШБА» затверджено посаду бухгалтера з обліку праці та її оплати. При веденні обліку праці та її оплати бухгалтер дотримується чинного законодавства України та облікової політики, яка у досліджуваному господарстві регулюється Наказом про

облікову політику підприємства. Даний Наказ затверджено керівником підприємства і є обов'язковим до виконання всіма працівниками.

3. В ПСП «УШБА» нарахування заробітної плати здійснюється на основі первинних документів, в яких міститься інформація про кількість відпрацьованих годин або виконаної роботи. В ПСП «УШБА» використовують дві форми оплати праці: відрядну і погодинну. Погодинну оплату праці застосовують переважно на роботах, які важко або неможливо облічити в інших, крім часу, вимірниках. Така форма оплати праці застосовується до працівників бухгалтерії, керівників структурних підрозділів тощо. Дані працівники отримують заробітну плату виходячи з встановленого місячного окладу за фактично відпрацьований час, а також премії. Відрядну форму оплати праці застосовують, наприклад, до працівників допоміжних виробництв.

4. До прямих витрат на оплату праці включаються основну і додаткову заробітну плату робітників, зайнятих у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг. Основну заробітну плату робітників-відрядників включають до складу прямих витрат виробництва на підставі первинних документів з обліку виробітку (нарядів, рапортів, маршрутних листів) і безпосередньо відноситься до собівартості відповідних видів продукції або замовлень. Основну заробітну плату робітників-погодинників, нараховану за тарифними ставками за відпрацьований час, при неможливості прямого віднесення до собівартості окремих видів продукції, розподіляють між видами продукції пропорційно до витрат, які визначають, виходячи із обсягу виробництва і кошторисних ставок цих витрат на одиницю продукції.

РОЗДІЛ 3

КОНТРОЛЬ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

3.1. Внутрішньовиробничий контроль за формуванням і використанням фонду оплати праці по підприємству в цілому та за центрами відповідальності

Перевірка операцій з нарахування зарплати та її виплати є однією з найважливіших частин комплексної ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства. Питання оплати праці регулюються Законом України «Про оплату праці», чинними постановами та інструкціями.

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, організаціями, іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ) визначені НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» [30].

Під час ревізії необхідно перевірити такі основні питання: організація кадрової політики підприємства; дотримання штатної дисципліни; використання робочого часу; виконання норм виробітку; правильність та своєчасність розрахунків з робітниками та службовцями; повноту та своєчасність розрахунків із бюджетом та з фондами соціального страхування.

Для цього перевіряються такі документи: штатний розпис; накази та розпорядження адміністрації стосовно руху особового складу; колективний договір, трудові договори, угоди, контракти; особові картки працівників; таблиці обліку відпрацьованого часу; наряди за виконану роботу; листи обліку простоїв; акти про брак; виконавчі листи; листи непрацездатності; розрахунково-платіжні відомості; реєстри депонованої зарплати; журнал по рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці»; форми бухгалтерської та статистичної звітності.

Основні завдання контролю розрахунків з оплати праці наведено далі

(рис.3.1).

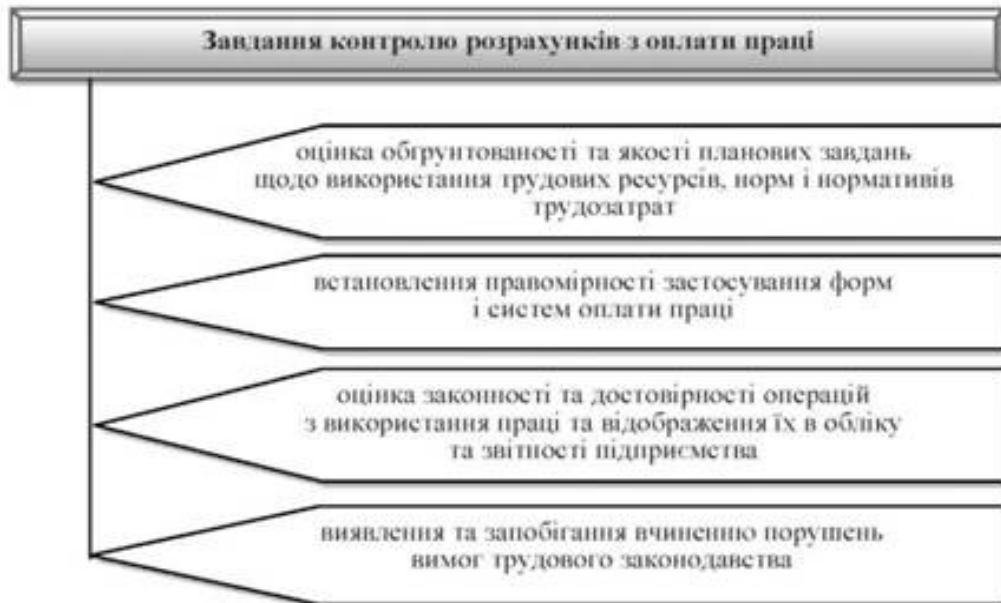


Рисунок 3.1 – Завдання контролю розрахунків з оплати праці

Джерело: побудовано за матеріалами [50].

Джерелами нормативно-правової інформації для здійснення контролю розрахунків з оплати праці є нормативно-законодавчі акти України з даного питання.

Джерелами фактографічної інформації для здійснення контролю розрахунків з оплати праці є:

- колективний договір;
- правила внутрішнього трудового розпорядку;
- трудові книжки;
- накази (розпорядження) про прийняття, звільнення, переведення на роботу, про надання відпустки (ф. № П-1, ф. № П-5, ф. № П-6, ф. № П-8);
- особові (алфавітні) картки (ф. № П-2, ф. № П-3);
- особові справи;
- штатний розпис;
- документи, що засвідчують достовірність нарахування та вчасність виплати зарплати, проведення індексації та компенсації, дотримання гарантій та пільг за окремими категоріями працівників, в тому числі жінок, інвалідів, неповнолітніх, працівників, які поєднують роботу з навчанням (табелів обліку

використання робочого часу і розрахунку заробітної плати (ф. № П-12);

- таблиць обліку використання робочого часу (ф. № П-13);
- таблиць обліку використання робочого часу (ф. № П-14);
- список осіб, які працювали у понаднормовий час (ф. № П-15);
- листок обліку простоїв (ф. № П-16);
- відомості виробітку продукції (ф. № П-17);
- наряди на виконання робіт (ф. № П-40, ф. № П-45);
- відомості виходу продукції КС-22;
- дорожні листи (картки) (ф. № N-4);
- розрахунково-платіжна відомість (ф. № П-49);
- розрахункова відомість (ф. № П-50, ф. № П-51);
- розрахунок зарплати (ф. № П-52);
- платіжна відомість (ф. № П-53);
- особові рахунки працівників (ф. № П-54, ф. № П-54А);
- накопичувальна картка виробітку і заробітної плати (ф. № П-55);
- накопичувальна картка обліку заробітної плати (ф. № П-56);
- відомості (машинограми) аналітичного та синтетичного обліку за рахунком 66 "Розрахунки з оплати праці" (розділ III Журналу 5А);
- відомість аналітичного обліку № 5-а, відомості № № В-8, В-3, В-5 (в агровиробничих підприємствах - журнал-ордер № 10.2 с.-г.);
- зведена відомість нарахування та розподілу оплати праці та відрахувань від неї по об'єктах обліку № 10.2.1 с.-г.;
- Книга обліку розрахунків з депонентами № 10.2.2 с.-г., зведена відомість по розрахунках з робітниками і службовцями № 10.2.3 с.-г.);
- Головна книга;
- баланс (ф. № 1);
- звіт про фінансові результати (ф. № 2) [50].

Основні напрямки внутрішньогосподарського контролю операцій за розрахунками з оплати праці представлені на рис. 3.2.

Контроль даної ділянки доцільно розпочати з перевірки правильності

визначення потреби в робочій силі за категоріями працівників та раціональності її використання. Для цього вивчають чисельність працівників, стан нормування праці, продуктивність праці, використання робочого часу. Потреба в робочій силі залежить від організації та рівня технічної озброєності виробництва, нормування праці. Перевіряючим слід з'ясувати на місцях організацію виробничого процесу, починаючи з розташування виробничо-господарських приміщень і закінчуючи оцінкою раціональності виробничого й технологічного процесу.



Рисунок 3.2 – Напрямки внутрішньогосподарського контролю операцій за розрахунками з оплати праці

Джерело: побудовано за матеріалами [50].

Правильність технічно-обґрунтованих норм виробітку, обслуговування та управління, що були взяті за основу розрахунків у потребі робочої сили, перевіряють відповідними перерахунками. Обґрунтованість статистичних норм встановлюють фактичним обстеженням або контрольним запуском сировини й матеріалів у виробництво [51].

Суттєвий вплив на виконання виробничих планів здійснює якість персоналу й організація його праці. Вивчають відповідність рівня кваліфікація працюючих складності виконуваних робіт, а також які заходи вживались щодо підготовки та підвищення кваліфікації кадрів, усунення фактів їх плинності.

Значну роль в покращенні показників діяльності підприємства відіграє людський фактор, підвищення відповідальності кожного члена колективу за результати праці. Для цього перевіряючим слід переконатись у наявності чіткого розподілу обов'язків між працівниками, чи знають працівники власні права, обов'язки та відповідальність і як вони реалізуються ними в повсякденній роботі. Контроль роботи з кадрами завершується визначенням їх сталості (плинності). При цьому за вихідними даними обліку кадрів з'ясовують як використовуються трудові ресурси виходячи з їх професії, кваліфікації, стажу роботи тощо [51].

Перевіряючи використання робочого часу за допомогою вибіркового перевірок на місцях, контролери переконуються в правильності ведення обліку відпрацьованого часу в звітному місяці. Також слід відслідкувати організацію пропускну режиму з метою виявлення запізнь на роботу й передчасного виходу, порядок реєстрації та відображення в документах таких порушень. Перевіряють своєчасність початку й закінчення роботи в підрозділах, присутність працівників на робочих місцях і відповідність виконуваної ними роботи займаній посаді. Перевірку завершують розрахунком продуктивності праці в контрольованому періоді й порівнянням її з продуктивністю, досягнутою за дні перевірки. Зростання показника вказує на наявність можливості покращення роботи за рахунок підвищення відповідальності та покращення організованості працівників [51].

Контроль операцій з нарахування та виплати заробітної плати розпочинають перевіркою виконання установлених вимог щодо обов'язкового проведення інвентаризації розрахунків у порядку планових платежів і розрахунків з депонентами. Наступним кроком є вивчення порядку складання документів щодо виробітку й відпрацьованого часу та подальшого нарахування та виплати зарплати. Отримання такої інформації надає змогу перевіряючим сформулювати уявлення щодо ефективності використання фонду оплати праці підприємства та можливості фактів порушень [53].

Обґрунтованість нарахування та виплати зарплати визначають шляхом

зіставлення даних взаємопов'язаних документів. На основі виявлення відповідності даних документів і реєстрів обліку, що стосуються приймання-звільнення працівників, надання відпусток, виробітку, виготовлення й здавання на склад готової продукції, розрахунково-платіжних відомостей, звітності за затратами на виробництво й собівартість продукції, підтверджують достовірність нарахування оплати праці [53].

Вибіркова звірка чисельності працівників за розрахунково-платіжною відомістю з даними таблицею обліку відпрацьованого часу, особових карток і даними фактично відпущеної продукції або виконаної роботи дозволяє викрити можливі випадки спотворення інформації щодо відпрацьованого часу й відповідно незаконного нарахування оплати праці [53].

Співставленням прізвищ одержувачів коштів, вказаних в платіжних відомостях, з даними наказів з приймання на роботу, звільнення з роботи, надання відпустки виявляють факти включення до відомостей прізвищ видуманих осіб, виплату зарплати працівникам, що знаходяться в чергових відпустках. Аналогічним прийомом зіставлення записів на рахунках бухгалтерського обліку щодо витрат на зарплату під час виготовлення (отримання) продукції з даними звітності за затратами на виробництво й собівартість продукції виявляють розходження, що вказують на можливість включення у звітність витрат, не пов'язаних з виготовленням (одержанням) конкретної продукції. Правильність нарахування і оплати днів відпустки перевіряють з урахуванням середнього заробітку за 12 попередніх календарних місяців [54].

В умовах відрядної оплати праці в першу чергу слід перевірити обґрунтованість складанням документів, що дають підстави для нарахування оплати праці. З'ясовують відповідність обсягів виконаних робіт з даними маршрутних карт, рапортів про виробіток за зміну, нарядів, відомостей обліку виробітку та інших документів. Так можна виявити завищення сум, що належать до нарахування, обсягів виконаних робіт, або кількості виробленої продукції, включення невиконаних робіт і операцій, повторного включення в

документи раніше виконаних робіт. Вибірковим способом перевіряють правильність розцінок за виконані роботи.

Швидким і найбільш достовірним способом виявлення фактів завищення в документах на виробіток обсягів виконаних робіт є проведення контрольних замірів. За їх допомогою виявляють, які роботи і в яких обсягах не виконані, й на підставі цього встановлюють кому саме й яка сума грошей зайво нарахована та сплачена. У випадках, коли важко встановити обсяг, особливо земельних, ремонтних робіт, які до моменту контролю, не зберегли особливостей від проведених раніше подібних робіт, завищення обсягів робіт може бути виявленим шляхом дослідження наявності на складах і видачі матеріальних цінностей, що використовуються в процесі виконання робіт, що контролюються [54].

Одним з ефективних прийомів контролю є вибіркоче зіставлення сум нарахованої оплати праці, що зазначена в первинних документах, з даними підрахунків накопичувальної відомості згідно з табличними номерами працівників, а також звіряння даних цих відомостей із сумами зазначеними в розрахунково-платіжній відомості. Дані розрахункових і нагромаджувальних відомостей порівнюють з даними кредитового обороту за рахунком 66 у Журналі 5, 5-а (в сільськогосподарських підприємствах відповідно - журнал-ордер № 10.2 с.-г.). Виявлені розходження між нагромаджувальними відомостями та розрахунково-платіжною можуть бути наслідком включення в цю розрахунково-платіжну відомість вигаданих осіб або безпідставне нарахування доплати окремим особам [53].

Під час контролю також слід перевірити правильність арифметичних підсумків в документах на нарахування й виплату зарплати. Перевіркою правильності підсумку вертикальних граф можуть бути виявлені завищення сум, що належать до списання у видаток за рахунок зменшення сум утриманих податків та обов'язкових відрахувань до бюджету і позабюджетних фондів. Аналогічною арифметичною перевіркою горизонтальних граф можуть бути виявлені випадки утримання грошей з одних працівників у рахунок погашення

заборгованості іншими працівниками.

Наступним етапом після відстеження нарахованої оплати праці є контроль проведених утримань. Контролери з'ясовують обґрунтованість проведених утримань із заробітної плати до фондів соціального страхування. Зокрема, перевіряють правомірність застосовуваних ставок проведення відрахувань (відповідно нарахованого доходу) за окремими категоріями працівників.

Арифметичними перерахунками підтверджують правильність визначення сукупного доходу, що підлягає оподаткуванню прибутковим податком. Для встановлення правомірності надання пільг щодо оподаткування прибутковим податком під час контролю слід дослідити законність підстав для цього (право на отримання пільги підтверджується документально).

В обов'язковому порядку слід встановити достовірність проведення утримань із заробітної плати за виконавчими листами, договорами особистого страхування, відшкодуванням завданих матеріальних збитків та іншими видами утримань. Варто повторитись, що загальний розмір усіх утримань з оплати праці за місяць не повинен перевищувати 20 %, а в разі утримання за кількома виконавчими листами за працівником зберігається не менше 50 % оплати праці [53].

Статтею 45 Конституції України передбачено право кожного працівника на відпочинок. Це право забезпечується наданням днів щотижневого відпочинку, а також оплачуваної щорічної відпустки. Надання відпусток регулюється Законом України «Про відпустки» з подальшими змінами та доповненнями [38].

Заробітна плата працівникам на час відпустки виплачується не пізніше ніж за три дні до її початку. У разі звільнення працівника йому виплачується грошова компенсація за всі невикористані ним дні щорічної відпустки, а також додаткові відпустки працівникам, які мають дітей. У разі переведення працівника на роботу на інше підприємство, грошова компенсація за невикористані ним дні щорічних відпусток за його бажанням повинна бути

перерахована на рахунок підприємства, на яке перейшов працівник. Особам віком до вісімнадцяти років заміна всіх видів відпусток грошовою компенсацією не допускається. У разі смерті працівника грошова компенсація за не використані ним дні щорічних відпусток, а також додаткової відпустки працівникам, які мають дітей, виплачується спадкоємцям [38].

Тривалість відпустки визначається Кодексом законів про працю України, Закону України «Про відпустки», іншими законами та нормативно-правовими актами України і незалежно від режимів та графіків роботи розраховується в календарних днях [38].

Загальна тривалість щорічної відпустки (основної і додаткової) не повинна перевищувати 59 календарних днів, а для працівників, зайнятих на підземних гірничих роботах – 69 календарних днів. Право на щорічну відпустку повної тривалості (яка повинна бути не менше 24 календарних днів) працівник має після закінчення шести місяців безперервної роботи на цьому підприємстві. Якщо працівник іде в щорічну відпустку до закінчення шестимісячного строку безперервної роботи, її тривалість визначають пропорційно до відпрацьованого часу [38].

Керуючись чинним законодавством, ревизор встановлює законність надання відпусток працівникам. Перевірка здійснюється вибіркоким способом [50].

При обчисленні середньої заробітної плати для оплати щорічної і додаткової відпусток, компенсації за невикористану відпустку, відпусток у зв'язку з навчанням без відриву від виробництва у фактичному заробітку також враховують виплати за час, протягом якого працівнику зберігається середній заробіток, та допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю. Нарахування виплат за час щорічної відпустки, додаткових відпусток у зв'язку з навчанням, творчої відпустки, додаткової відпустки працівникам, які мають дітей, або компенсації за невикористані відпустки, тривалість яких розраховується в календарних днях, провадиться шляхом ділення сумарного заробітку за останні перед наданням відпустки 12 місяців або за менший

фактично відпрацьований період на відповідну кількість календарних днів року чи меншого відпрацьованого періоду (за винятком святкових і неробочих днів, установлених законодавством). Отриманий результат перемножують на кількість календарних днів відпустки [38].

Ревізія нарахованих сум відпускних передбачає проведення арифметичних розрахунків за даними щодо заробітної плати працівників. Нарахування та оплата відпускних проводяться з резерву.

Внески до соціальних фондів пов'язані з оплатою праці. Розрахунки за зборами на обов'язкове державне пенсійне страхування, на обов'язкове соціальне страхування, на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття, за індивідуальним страхуванням персоналу підприємства, страхуванням майна та за іншими розрахунками за страхуванням обліковують на рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням».

За кредитом рахунку 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. Рахунок 65 має шість субрахунків згідно Плану рахунків. Ревізор повинен ретельно перевірити правильність нарахувань на заробітну плату та утримань із заробітної плати, та своєчасність сплати платежів до бюджету і фондів соціального страхування [53].

Прийнятий національний стандарт НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» має велике значення для втілення нових соціальних програм, зокрема пенсійних планів з визначеною виплатою, системи заохочень для системи матеріального стимулювання працівників, створює об'єктивне підґрунтя для розширення спектра традиційних для вітчизняних підприємств видів виплат працівникам, а тому, сприяє залученню інвестицій та розвитку економіки в цілому. Разом з тим, досі залишаються неузгодженими окремі елементи виплат працівникам з їх міжнародними аналогами, недостатньою залишається аналітичність виплат працівникам, велика кількість питань щодо можливості запровадження тих чи інших виплат працівникам жорстко регламентована

законодавством. Тому ми погоджуємося із думками науковців про доцільність синхронізації виплат НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» шляхом приведення їх у відповідність до IAS 19 «Employee Benefits» [31].

Одним із важелів управління виплатами працівникам є облікова політика, яка дозволяє поєднати державне регулювання з ініціативою окремого підприємства. Формування чіткої облікової політики та раціональної організації обліку виплат працівникам зумовлено тим, що дана ділянка бухгалтерського обліку формує інформаційну базу як для прийняття управлінських рішень щодо зобов'язань та забезпечень підприємства, так і для надання фінансової звітності зовнішнім користувачам.

Обліковою політикою регламентуються програми виплат працівникам, які обираються підприємством відповідно до представлених НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» видів програм: програми виплат за участі кількох роботодавців; програми виплат інструментами власного капіталу; програми виплат після закінчення трудової діяльності [30]. При розробці положень облікової політики враховують запити користувачів щодо заробітної плати, оплати відпусток, матеріальної допомоги, соціальних пільг, заохочувальних виплат тощо.

Встановлення переліку та складу забезпечень підприємство здійснює самостійно, виходячи з необхідності та доцільності. Забезпеченнями є зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу, які в аспекті до виплат працівникам формуються для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на виплату відпусток працівникам; додаткове пенсійне забезпечення тощо. Облікова політика у частині забезпечень розкриває інформацію про резерви наступних платежів, порядок їх утворення та використання.

Науковці пропонують для врегулювання облікової політики виділяти в Наказі про облікову політику цілий ряд елементів, що регламентують облік виплат: склад поточних виплат працівникам; порядок визнання поточних виплат працівникам зобов'язаннями; визнання виплат при звільненні, по

закінченні трудової діяльності; визнання актуарних прибутків (збитків); інші виплати працівникам; форми, системи, розміри заробітної плати та інших виплат; створення фондів для виплати щорічної винагороди за вислугу років та за підсумками роботи за рік, а також напрями їх використання; порядок створення резерву на виплату відпускних працівникам; проведення інвентаризації розрахунків з оплати праці; форми внутрішньої звітності щодо розрахунків з виплат працівникам; порядок зберігання первинних документів і реєстрів обліку виплат працівникам [54].

Дуже важливою для підприємства є технічна складова облікової політики, яка містить питання, пов'язані із документацією, системою рахунків щодо різних виплат працівникам; формами, порядком та строками формування внутрішньої звітності; інформаційним та програмним забезпеченням ведення бухгалтерського обліку.

Для правильної організації обліку виплат працівникам на будь-якому підприємстві бухгалтер керується документами з даного питання, до яких належать загальнодержавні нормативні акти та внутрішні (локальні) нормативні документи, зокрема: колективний договір підприємства, положення про оплату праці, положення про фонди матеріального заохочення та соціального розвитку, норми виробітку, розцінки тощо.

Документальне оформлення операцій щодо розрахунків між працівниками й роботодавцем за різними виплатами супроводжується великою кількістю документів типових та нетипових форм.

Особливе значення для визначення розміру виплат працівникам відіграє аналітичний облік, який здійснюється за кожним працівником, та дозволяє згрупувати інформацію у розрізі виплат працівникам різних кваліфікацій та категорій в цілому по підприємству. Зазначену інформацію можна знайти у типових формах первинної облікової інформації зі статистики праці: П-1 «Наказі (розпорядженні) про прийняття на роботу»; П-3 «Наказі (розпорядженні) про надання відпустки»; П-4 «Наказі (розпорядженні) про припинення трудового договору (контракту)»; П-5 «Табелі обліку

використання робочого часу»; П-6 «Розрахунково-платіжній відомості працівника»; П-7 «Розрахунково-платіжній відомості (зведеної)» [51]. Відомості про виплати працівникам накопичуються у ф. №П-6 (за кожним працівником) та ф. №П-7 (зведеної по підприємству), у яких відображаються нараховані доходи за видами, суми утримань податків та платежів та загальна сума коштів, що підлягає виплаті працівникам за визначений термін. Зазначені документи є підґрунтям для накопичення інформації в облікових регістрах та складання Звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (форми № 1ДФ).

Визначені форми розрахунково-платіжних відомостей хоча й класифіковані за різними групами виплат працівникам, проте не мають ув'язки з ознаками оподаткування таких сум податком з доходів фізичних осіб. Йдеться про ті види доходів, які за тих чи інших обставин можуть звільнитись від сплати податку або, навпаки, матимуть податкові наслідки, проте у відомості представлені під однією назвою.

Наприклад, матеріальна допомога, надана працівникові, може бути визнана: доходом у вигляді заробітної плати; сумою благодійної допомоги або іншими доходами в залежності від кратності її надання та розміру допомоги (рис. 3.3).

Якщо у першому та третьому випадках матеріальна допомога зараховується до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника та обкладається податком з доходів фізичних осіб на загальних підставах, то у другому випадку такі виплати взагалі не оподатковуються.

З метою узгодження розрахунково-платіжних відомостей з податковим обліком доходів працівників пропонуємо модифікувати зазначений документ шляхом введення додаткового стовпця з кодом ознаки оподатковуваного доходу. Це дозволить поглибити аналітичність інформації щодо здійснюваних виплат працівникам та сприятиме уникненню помилок у проведенні утримань

податку з доходів фізичних осіб (рис. 3.4).

Аналітична інформація щодо виплат працівникам, накопичена у розрахунково-платіжних відомостях, акумулюється у подальшому на рахунках бухгалтерського обліку.

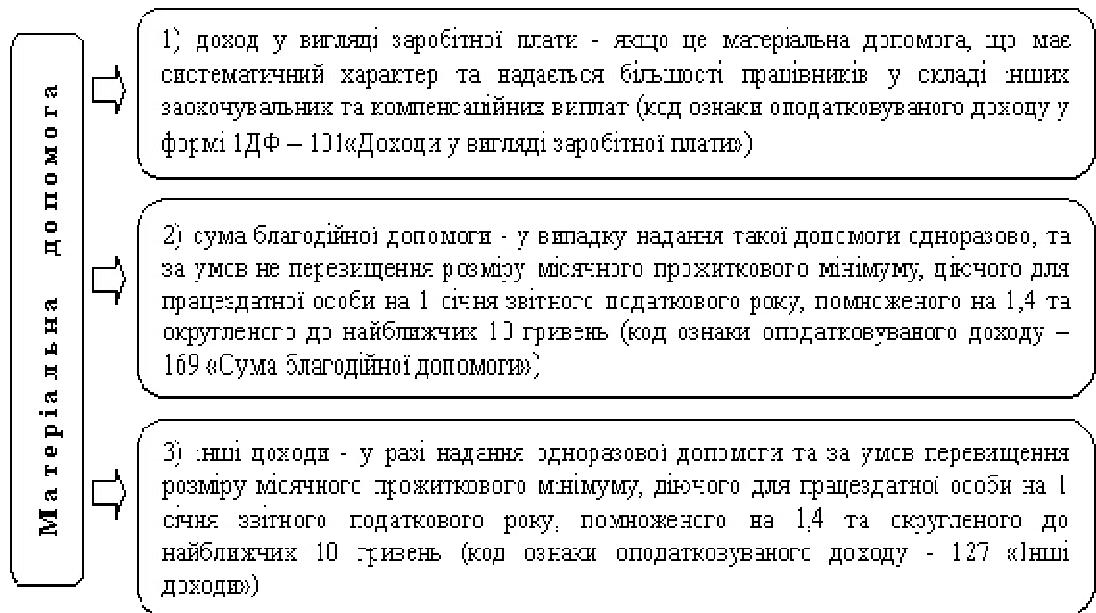


Рисунок 3.3 – Визнання матеріальної допомоги серед оподатковуваних об'єктів податком з доходів фізичних осіб

Джерело: авторська розробка.

Відповідно до діючого в Україні Плану рахунків, для обліку розрахунків за виплатами працівникам призначені рахунки 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки за страхуванням», 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», 81 «Витрати на оплату праці» та 82 «Відрахування на соціальні заходи», до яких відкривають субрахунки другого порядку.

Проте закріплені законодавчо субрахунки не дозволяють забезпечити деталізацію усіх видів виплат працівникам, встановлених у НП(С)БО 26 та IAS 19. Окрім того, не всі підприємства використовують у своїй практиці 8 клас рахунків за елементами витрат підприємства, тому аналітичність визначених рахунків не відповідає вимогам сучасного обліково-аналітичного забезпечення (додаток А).

Виплати працівникам, які акумулюються у складі поточних зобов'язань, соціальних виплат та витрат за елементами, на наш погляд, доцільно

розмежувати як за видами трудових та цивільно-правових відносин, так і за елементами формування витрат, що вмотивовано різними підходами до виникнення персоніфікованого доходу працівника та визначення наступного зобов'язання перед бюджетом за відрахуваннями на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та податком з доходів фізичних осіб.

РОЗРАХУНКОВО-ПЛАТІЖНА ВІДОМІСТЬ

працівника

за _____ 20 ____ р.

№ п/п	Нараховано за видами оплат			№ п/п	Утримано	
	вид оплати	нараховано, грн.	ознака доходу		вид утримання	утримано, грн.
	Фонд основної заробітної плати:					
1.	Тарифна ставка, посадовий оклад		101, 102	1.	Видано за I-у половину місяця (аванс)	
2.	Комісійні від реалізації продукції		101	2.	Внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	
3.	Оплата праці за час перебування у відрядженні		101	3.	Податок на доходи фізичних осіб	
...	...		101	4.	Профспілкові внески	
	Інші заохочувальні та компенсаційні виплати:			5.	Аліменти	
38.	Винагороди та заохочення, що мають одноразовий характер		101	6.	Аванс в банк	
39.	Матеріальна допомога, що має систематичний характер		101		Каса (належить до видачі)	
...	Інші виплати, що не належать до фонду оплати праці:					
42.	Допомоги та інші виплати, що здійснюються за рахунок коштів фондів державного соціального страхування		128, 133, 146			
44.	Дивіденди, відсотки, виплати за паями		109, 142, 171			
45.	Витрати на відрядження		118			
46.	Матеріальна допомога разового характеру		127, 169			
47.	Внески підприємств на медичне та пенсійне страхування працівників		122- 125			
48.	Інші види нарахувань					
Разом за весь період:						

Бухгалтер _____

(підпис)

(ПІБ)

Рисунок 3.4 – Модифікована форма розрахунково-платіжної відомості працівника

Джерело: авторська розробка.

Запропоновані зміни до рахунку 47 «Забезпечення майбутніх виплат і платежів» не лише розкриватимуть забезпечення виплат відпусток та іншого

невідпрацьованого часу, а й надаватимуть інформацію про виплати при звільненні працівників, які виділені П(С)БО 26 та IAS 19 в окрему групу.

При цьому подальшу деталізацію рахунків у розрізі субрахунків третього порядку підприємство може здійснювати, виходячи з власних потреб, наприклад, застосовуючи види виплат, визначених у субрахунках 811-816 (відповідно до чинного законодавства), та відкриваючи додаткові субрахунки: 81161 «Виплати при звільненні», 81162 «Виплати на додаткове пенсійне забезпечення», 81163 «Інші виплати» тощо.

Відкриття рахунку 56 «Довгострокові виплати працівникам» (за довгострокові компенсовані періоди відсутності чи непрацездатності, з нагоди ювілеїв та ін.) дозволить систематизувати виплати за видами та термінами їх виникнення. В основу запропонованого аналітичного підходу нами закладені форми довгострокових виплат, визначені IAS 19, а також момент виконання таких виплат – сплата працівникові через дванадцять місяців або пізніше після закінчення періоду, в якому вони зароблені.

Узагальнюється розкриття інформації про виплати працівникам у фінансовій звітності. Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» відомості про виплати працівникам відображаються у Звіті про фінансовий стан (у статтях «Довгострокові забезпечення», «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками зі страхування», «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці», додатковій статті «Пенсійні зобов'язання»), Звіті про сукупний дохід за елементами операційних виплат (витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи), Звіті про рух грошових коштів (статтях «Витрачання на оплату праці» та «Витрачання на оплату відрахувань на соціальні заходи») тощо.

Відповідно до НП(С)БО 26 у примітках до фінансової звітності щодо кожної програми виплат працівникам з визначеним внеском наводиться сума відрахувань, включена до витрат звітного року, а також розкривається інформація щодо кожної програми виплат інструментами власного капіталу.

Формуючи внутрішню звітність щодо виконання зобов'язань та забезпечень підприємства, управлінці можуть підготовлену для відображення у фінансовій звітності інформацію про виплати працівникам деталізувати за термінами їх виникнення, обсягами та структурою, підвищуючи тим самим інформативність, якість та достовірність регламентованої звітності підприємства.

3.2. Контроль формування та використання фонду оплати праці з боку податкової служби та інших державних органів

Контроль за додержанням законодавства про оплату праці здійснюють:

- центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику з питань нагляду та контролю за додержанням законодавства про працю;
- податкові органи.

Не допускається приховування від зазначених органів будь-якої інформації з питань оплати праці. Зазначені державні органи мають право одержувати від суб'єктів господарювання та найманих ними осіб інформацію, документи і матеріали та відвідувати місця здійснення господарської діяльності під час виконання трудової функції такими найманими особами.

Податкові органи мають право на проведення перевірки без попереднього попередження платника у випадках, передбачених законодавством. Громадський контроль за додержанням законодавства про оплату праці здійснюють професійні спілки та їх об'єднання.

За порушення законодавства про оплату праці винні особи притягаються до дисциплінарної, матеріальної, адміністративної та кримінальної відповідальності згідно з законодавством. Слід зазначити, що саме на підставі результатів перевірки Держпраці посадових осіб може бути притягнуто до адміністративної та кримінальної відповідальності, а саме підприємство – до фінансової відповідальності.

Інформаційне забезпечення операцій з оплати праці відображається у

складі статистичної, фінансової, податкової та спеціальної звітності. У зв'язку із зростанням кількості звітних документів, органів контролю та часу на підготовку кожного звіту питання автоматизованої підготовки та електронного подання в Україні використовується за єдиним уніфікованим стандартом програма створення і функціонування автоматизованої системи «Єдине вікно подання електронної звітності».

Обов'язковість представлення податкової звітності контролюючим органам виключно в електронній формі передбачена лише для платників податків, що відносяться до крупних і середніх підприємств. Інші платники мають право подавати звітність в електронній формі за власним бажанням.

Для платників податків Державна фіскальна служба України пропонує безкоштовні програми для формування податкової звітності. За допомогою цих програм можна сформувати будь-який податковий звіт та зберегти його у потрібному форматі. Після цього на документ накладається електронний цифровий підпис, проводиться його шифрування та відправка до податкової служби засобами телекомунікаційного зв'язку, тобто електронною поштою

Висновки до розділу 3.

1. Перевірка операцій з нарахування зарплати та її виплати є однією з найважливіших частин комплексної ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства. Питання оплати праці регулюються Законом України «Про оплату праці», чинними постановами та інструкціями.

2. Встановлено, що під час ревізії необхідно перевірити такі основні питання: організація кадрової політики підприємства; дотримання штатної дисципліни; використання робочого часу; виконання норм виробітку; правильність та своєчасність розрахунків з робітниками та службовцями; повноту та своєчасність розрахунків із бюджетом та з фондами соціального страхування. Для цього перевіряються такі документи: штатний розпис; накази та розпорядження адміністрації стосовно руху особового складу; колективний договір, трудові договори, угоди, контракти; особові картки працівників; табелі обліку відпрацьованого часу; наряди за виконану роботу;

листи обліку простоїв; акти про брак; виконавчі листи; листи непрацездатності; розрахунково-платіжні відомості; реєстри депонованої зарплати; журнал по рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці»; форми бухгалтерської та статистичної звітності.

3. Визначено, що контроль операцій з нарахування та виплати заробітної плати розпочинають перевіркою виконання установлених вимог щодо обов'язкового проведення інвентаризації розрахунків у порядку планових платежів і розрахунків з депонентами. Наступним кроком є вивчення порядку складання документів щодо виробітку й відпрацьованого часу та подальшого нарахування та виплати зарплати. Отримання такої інформації надає змогу перевіряючим сформулювати уявлення щодо ефективності використання фонду оплати праці підприємства та можливості фактів порушень.

4. Обліковою політикою регламентуються програми виплат працівникам, які обираються підприємством відповідно до представлених НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» видів програм: програми виплат за участі кількох роботодавців; програми виплат інструментами власного капіталу; програми виплат після закінчення трудової діяльності. При розробці положень облікової політики враховують запити користувачів щодо заробітної плати, оплати відпусток, матеріальної допомоги, соціальних пільг, заохочувальних виплат тощо.

5. Встановлено, що відповідно до діючого в Україні Плану рахунків, для обліку розрахунків за виплатами працівникам призначені рахунки 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки за страхуванням», 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», 81 «Витрати на оплату праці» та 82 «Відрахування на соціальні заходи», до яких відкривають субрахунки другого порядку. Проте закріплені законодавчо субрахунки не дозволяють забезпечити деталізацію усіх видів виплат працівникам, встановлених у НП(С)БО 26 та IAS 19. Окрім того, не всі підприємства використовують у своїй практиці 8 клас рахунків за елементами витрат підприємства, тому аналітичність визначених рахунків не відповідає вимогам сучасного обліково-

аналітичного забезпечення.

6. Виплати працівникам, які акумулюються у складі поточних зобов'язань, соціальних виплат та витрат за елементами, на наш погляд, доцільно розмежувати як за видами трудових та цивільно-правових відносин, так і за елементами формування витрат, що вмотивовано різними підходами до виникнення персоніфікованого доходу працівника та визначення наступного зобов'язання перед бюджетом за відрахуваннями на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та податком з доходів фізичних осіб.

7. Запропоновані зміни до рахунку 47 «Забезпечення майбутніх виплат і платежів» не лише розкриватимуть забезпечення виплат відпусток та іншого невідпрацьованого часу, а й надаватимуть інформацію про виплати при звільненні працівників, які виділені П(С)БО 26 та IAS 19 в окрему групу. При цьому подальшу деталізацію рахунків у розрізі субрахунків третього порядку підприємство може здійснювати, виходячи з власних потреб, наприклад, застосовуючи види виплат, визначених у субрахунках 811-816 (відповідно до чинного законодавства), та відкриваючи додаткові субрахунки: 81161 «Виплати при звільненні», 81162 «Виплати на додаткове пенсійне забезпечення», 81163 «Інші виплати» тощо.

8. Узагальнюється розкриття інформації про виплати працівникам у фінансовій звітності. Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» відомості про виплати працівникам відображаються у Звіті про фінансовий стан (у статтях «Довгострокові забезпечення», «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками зі страхування», «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці», додатковій статті «Пенсійні зобов'язання»), Звіті про сукупний дохід за елементами операційних виплат (витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи), Звіті про рух грошових коштів (статтях «Витрачання на оплату праці» та «Витрачання на оплату відрахувань на соціальні заходи») тощо.

ВИСНОВКИ

Оплата праці є однією із найскладніших понять економіки та соціології, адже вона відображає суму винагороди, яку отримує працівник за виконану роботу та являється відповідним механізмом, який забезпечує їх мотивацію до праці, є основним джерелом доходів населення країни, а також вагомою часткою у собівартості готової продукції.

Система обліку заробітної плати та її документування є однією із найважчих ділянок бухгалтерського обліку установи. Саме тому раціональна організація облікового відображення господарських операцій щодо розрахунків з оплати праці вимагає злагодженої роботи усіх підрозділів установи, що забезпечується завдяки дотриманню положень наказу про облікову політику та графіку документообігу.

Недосконалість вітчизняного законодавства зумовлює диференціацію заробітної плати (затвердження різних рівнів зарплати для різних професій, верств населення чи регіонів країни), при якій працівники втрачають стимул до роботи. Тому законодавством передбачено сукупність доплат та надбавок для підвищення ефективності роботи працівників, зокрема і працівників бюджетної сфери.

Актуальність теми зумовлена складністю та невідповідністю вітчизняного законодавства, що регулює облік оплати праці, внаслідок чого установи порушують законні права щодо отримання винагороди за виконану роботу у вигляді заробітної плати та інших виплат працівникам, здійснюючи помилки та перекручення. Запобігти порушенням можливо завдяки проведенню внутрішнього аудиту, що здійснюється внутрішнім аудитором одноосібно або окремим структурним підрозділом (відділом внутрішнього аудиту) установи. Отже, для продуктивної діяльності установ необхідно оптимізувати належну систему обліку, документування та контролю за розрахунками по заробітній платі працівників. Удосконалення внутрішніх

розрахунків за заробітною платою працівників дозволить відвернути можливі помилки та порушення вимог законодавства.

Дослідження виплат працівникам за джерелами формування та строками сплати на підприємстві дає змогу їх класифікувати на зобов'язання із визначеним терміном їх виникнення та погашення (короткострокові та довгострокові виплати працівникам), та забезпечення, що включають виплати при звільненні та по закінченні трудової діяльності. Вивчення нормативних актів та наукової літератури дозволило ідентифікувати виплати працівникам як компенсаційні платежі за надані послуги працівниками, що акумулюються у складі довгострокових і поточних зобов'язань та забезпечень підприємства.

Порівняння сучасної нормативно-правової бази з міжнародною практикою обліку виплат працівникам підтверджує наявність розбіжностей за певними положеннями. Тому виникає потреба у подоланні неузгодженостей основних положень НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» з IAS 19 «Employee Benefits» та розробці методичних матеріалів, які детально розкриватимуть механізм та особливості здійснення оцінок різних програм виплат працівникам. Характеризуючи контроль як важливу функцію чи підсистему загальної системи управління, інтегровану з іншими її елементами (планування, облік, аналіз, регулювання), можна правомірно стверджувати, що він є невід'ємним компонентом кожної стадії процесу управління. Одночасно, контроль розглядається як відособлена стадія із притаманними їй функціями, що покликана забезпечити інформаційну прозорість щодо якості протікання процесу управління на всіх решта стадіях.

Дослідження виплат працівникам за джерелами формування та строками сплати на підприємстві дає змогу їх класифікувати на зобов'язання із визначеним терміном їх виникнення та погашення (короткострокові та довгострокові виплати працівникам), та забезпечення, що включають виплати при звільненні та по закінченні трудової діяльності. Вивчення нормативних актів та наукової літератури дозволило ідентифікувати виплати працівникам як компенсаційні платежі за надані послуги працівниками, що акумулюються

у складі довгострокових і поточних зобов'язань та забезпечень підприємства.

Порівняння сучасної нормативно-правової бази з міжнародною практикою обліку виплат працівникам підтверджує наявність розбіжностей за певними положеннями. Тому виникає потреба у подоланні неузгодженостей основних положень П(С)БО 26 «Виплати працівникам» з IAS 19 «Employee Benefits» та розробці методичних матеріалів, які детально розкриватимуть механізм та особливості здійснення оцінок різних програм виплат працівникам.

Аналіз змісту документації з обліку виплат працівникам встановив недостатню інформативність Розрахунково-платіжної відомості працівника, тому запропоновано модифікувати зазначений документ шляхом введення додаткового стовпця з кодами ознак оподатковуваних доходів. Це дозволить скоординувати здійснювані виплати працівникам з ознаками оподаткування таких виплат податком з доходів фізичних осіб, і, тим самим, сприятиме уникненню помилок у проведенні утримань податку.

На основі проведеного дослідження облікового забезпечення обґрунтована необхідність накопичення інформації про виплати працівникам на рахунках обліку за видами виплат та термінами їх здійснення у складі зобов'язань, соціальних виплат та витрат за елементами у розрізі трудових та цивільно-правових відносин.

Подальші дослідження доцільно спрямувати на обґрунтування порядку визнання різних виплат працівникам, опрацювання вітчизняними підприємствами актуарних оцінок, розробку форм внутрішньої звітності щодо розрахунків з виплат працівникам та проведення інвентаризації визначених виплат.

З метою зменшення невідповідностей та більш продуктивної діяльності підприємства, адже ведення обліку оплати праці може супроводжуватись помилками, які мають суттєвий вплив на її подальшу діяльність, доцільно запровадити відділ внутрішнього контролю. Для стимулювання працівників, необхідно налагодити систему доплат, надбавок та премій, дотримуватись

правил охорони праці; надавати додаткову відпустку за ненормований робочий день та роботу за комп'ютером, забезпечити працівників сучасною матеріально-технічною та програмною базою.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Яременко Л.М. Концептуальні засади оплати праці в умовах ринкової економіки. *Економічний вісник університету: зб. наук. пр. Переяслав Хмельницького держ. пед. ун ту ім. Г. Сковороди*. 2010. №15/1. С. 187-190.
2. Яременко Л. М. Механізм формування фонду оплати праці та напрями його удосконалення. *Агросвіт*. 2020. № 2. С. 53-60.
3. Бондаренко О.М, Тітаренко А.Д. Економічна сутність поняття «оплата праці» як об'єкта обліку, аналізу та аудиту. *Фінансовий простір*. 2020. № 4 (40). URL: <file:///C:/Users/user/Downloads/796-%D0%A2%D0%B5%D0%BA%D1%81%D1%82%20%D1%81%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%82%D1%96-1735-1-10-20210108.pdf>. (дата звернення 22.11.2021).
4. Ковальчук В.М. Історія економіки та економічної думки : [навч. посіб.] / [В.М. Ковальчук, М.В. Лазаревич, М.І. Сарай]. К.: Знання, 2008. 647 с.
5. Калина А.В. Розвиток соціально-економічної категорії «заробітна плата» та передумови для формування її гідного рівня. *Соціально-трудова відносина: теорія та практика*. 2017. № 1. С. 212-223. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/stvttp_2017_1_22. (дата звернення 20.11.2021).
6. Політична економія: навч. посіб. / Г.А. Оганян, В.О. Паламарчук, А.П. Румянцев та ін.; за заг. ред. Г.А. Оганяна. Київ: МАУП, 2003. 520 с.
7. Про оплату праці : Закон України від 01.03.1991 р. № 803-XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/sh0>. (дата звернення 22.11.2021).
8. Бражнікова Л.М., Гарна С.О. Шнурко А.М. Сучасний стан організації розрахунків з оплати праці в умовах розвитку інформаційних технологій. *Інноваційна економіка*. 2020. № 1-2. С.164-169.
9. Васюренко Л.В. Теоретичні засади державного регулювання організації оплати праці. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Вип. 25. С. 31-34.

10. Дробишева О.О., Домаш Д.В. Економічна сутність, форми та система оплати праці. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2014. № 8. С. 48-55.
11. Марченко Ю.І. Гідна оплата праці – необхідний атрибут соціальної держави. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2020. № 2(31). С.56-59.
12. Олійник С.О., Чухно К.В. Сучасний стан та шляхи вдосконалення обліку розрахунків з оплати праці. Розвиток аграрного сектору економіки України в умовах глобалізації: матеріали 73-ї Науково-практичної студентської конференції (Київ, 27 листопада 2019 року). м. Київ, 2019. С.119-120.
13. Попович О.В., Гулько К.Ю. Організація обліку оплати праці та шляхи її вдосконалення. Scientific achievements of modern society: матеріали ІХ Міжнародної науково-практичної конференції (Ліверпуль, 28-30 квітня 2020 року) м. Ліверпуль, 2020. С. 21-27.
14. Калина А.В. Економіка праці. Київ : МАУП, 2009. 272 с.
15. Економіка праці та соціально-трудова відносини : [підручник] / [А.М. Колот, О.А. Грішнова, О.О. Герасименко та ін.] ; за наук. ред. А.М. Колота. Київ : КНЕУ, 2009. 711 с.
16. Економіка підприємства : [підручник] / [Г.О. Швиданенко, В. Г. Васильков, Н.П. Гончарова та ін.] ; за заг. ред. Г.О. Швиданенко. Київ : КНЕУ, 2009. 598 с.
17. Грішнова О.А. Економіка праці та соціально-трудова відносини : підручник. Київ: Знання, 2009. 390 с.
18. Податковий Кодекс України: Офіційний сайт Верховної Ради України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. (дата звернення 22.11.2021).
19. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua /laws/show/996-14> (дата звернення 22.11.2021).
20. Кодекс законів про працю: Закон УРСР від 10 грудня 1971 року №

322-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08#Text> (дата звернення 22.11.2021).

21. Інструкція зі статистики заробітної плати: затверджено Наказом Державного Комітету Статистики України від 13.01.2004 № 5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04#Text> (дата звернення 22.11.2021).

22. Ляшенко М. МСБО про виплати працівникам. *Школа бухгалтера*. 2005. № 5.

23. Олексєєнко Т. Нарахування і виплата заробітної плати при різних системах оплати праці. *Оплата праці*. 2006. №6. С. 23-25.

24. Лишиленко О. Бухгалтерський облік розрахунків за виплатами працівникам. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2004. № 12. С. 29-30.

25. Костюк В. Порядок виплати заробітної плати. *Довідник кадровика*. 2003. № 4. - С. 18-20.

26. Пантелійчук Л. Про особливості відображення на рахунках бухгалтерського обліку рахунків за виплатами працівникам. *Праця і зарплата*. 2008. № 9. С. 17-21.

27. Кайдрович Х.І., Пинда Ю.В., Дяченко Н.В. Бухгалтерський облік розрахунків з оплати праці на підприємствах громадського харчування. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2019. Вип. 39. С. 4–10.

28. Маргасова В.Г., Акименко О.Ю. Облік на підприємствах малого бізнесу: конспект лекцій. Чернігів : ЧНТЕУ, 2018. 121 с.

29. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці: Наказ Державного комітету статистики України № 489 від 05.12.2008, зі змінами за Наказом Державного комітету статистики України № 496 від 25.12.2009. Законодавство України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0489202-08#Text> (дата звернення: 10.12.2021).

30. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»: Наказ Міністерства фінансів України від 28. 10. 2003 № 601– URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z1025-03>. (дата звернення:

10.12.2021).

31. Голов С.Ф. Міжнародні стандарти фінансової звітності: вдосконалення та застосування. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2018. № 11. С. 43-48.

32. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами: практичний посібник. Київ : Лібра, 2015. 880 с.

33. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» URL: http://dipifr.info/lib_files/standards/ukr/standards_010109/IAS_19.pdf. (дата звернення: 10.12.2021).

34. Жолнер І.В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами : навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2016. 368 с.

35. Employee Benefits. IPSAS 25. URL: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-25-employee.pdf> (дата звернення: 28.10.2021).

36. Кудирко О.М., Дячук М.В. Виплати працівникам за національними та міжнародними обліковими стандартами. *Інфраструктура ринку*. 2020. №48. URL: <https://ir.vtei.edu.ua/g.php?fname=26840.pdf>. (дата звернення 22.11.2021).

37. Податковий кодекс України: Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. (дата звернення 22.12.2021).

38. Про відпустки: Закон України від 15.11.96 р., № 504/96-ВР. URL : www.rada.gov.ua. (дата звернення 20.12.2021).

39. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 №2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text..> (дата звернення 22.12.2021).

40. Про загальнообов'язкове державне страхування на випадок безробіття»: Закон України від 02.03.2000р. № 15333-III. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1533-14#Text>. (дата звернення 20.12.2021).

41. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 28 грудня 2014 року № 77-VIII. URL : [https://zakon.rada.gov.ua / laws/show/77-19#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/77-19#Text). (дата звернення 20.12.2021).

42. Про індексацію грошових коштів населення : Закон України від 06.02.03р. № 491-IV. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1282-12#Text>. (дата звернення 20.12.2021).

43. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text>. (дата звернення 20.12.2021).

44. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text>. (дата звернення 20.12.2021).

45. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств: Наказо Міністерства аграрної політики України від 4 червня 2009 р. № 390. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0390555-09#Text>. (дата звернення 20.12.2021).

46. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці: Наказ Держкомстату від 05.12.2008 р. № 489. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0489202-08#Text>. (дата звернення 20.12.2021).

47. Про Державний бюджет України на 2022 рік»:Закон України від 2 грудня 2021 року № 1928-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1928-20#Text>. (дата звернення 20.12.2021).

48. Долюк А.В. Витрати на оплату праці та політика винагороди персоналу корпорації: економічний зміст. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації: зб. наук. праць.* 2013.

Вип.2(11).

49. Долюк А.В. Методика відображення в бухгалтерському обліку матеріального стимулювання продуктивності праці. *Регіональна бізнес-економіка та управління*. 2015. №1(45). С.150–156.

50. Макаренко А.П., Боюк І.В. Контроль операцій і розрахунків з оплати праці та обліку її витрат на підприємстві. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2011. № 1 (13). С. 112-118.

51. Саух І.В. Методика перевірки операцій з оплати праці та пов'язаних з нею розрахунків. *Вісник ЖДТУ*. 2012. № 2 (20). С. 428-433.

52. Мултанівська Т.В. Аудит: навч. посібн. / Т.В. Мултанівська, Т.С. Воїнова, О.О. Вороніна. Харків : Вид. ХНЕУ, 2010. 336 с

53. Михайленко Ю.О. Організація обліку і контролю розрахунків за заробітною платою. *Молодий вчений*. 2017. №2 (42). С. 287-294. URL : <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2017/2/69.pdf>. (дата звернення 20.11.2021).

54. Ходаківська Л. О. Внутрішньогосподарський контроль з оплати праці. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2018. № 17. С. 668-673.

55. Сахно Л. А., Кондратюк Л. А. Аудит з розрахунків оплати праці. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнічного університету (економічні науки)*. 2015. С. 103-108.

56. Старченко Н. М. Методичні положення проведення контролю виплат працівникам у бюджетних установах. *Фінанси, облік і аудит*. 2013. № 1 (21). С. 299-306.

57. Линник О. І., Сайганова А. Д. Актуальні питання організації обліку та документування операцій із заробітної плати. *Економіка і суспільство*. 2017. № 13. С. 1375-1380.

ДОДАТКИ

Додаток А

Таблиця 1. Чинні та запропоновані субрахунки першого та другого порядку обліку виплат працівникам у національній системі обліку

За Планом рахунків [13]	Розроблено з використанням [50, 51, 53, 54].
У складі забезпечень виплат працівникам	
47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» 471 «Забезпечення виплат відпусток» 472 «Додаткове пенсійне забезпечення» 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань» 474 «Забезпечення інших витрат і платежів» 475 «Забезпечення призового фонду (резерв виплат)» 476 «Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї» 477 «Забезпечення матеріального заохочення» 478 «Забезпечення відновлення земельних ділянок»	471 «Забезпечення виплат відпусток» 472 «Додаткове пенсійне забезпечення» (за видами програм) 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань» 474 «Забезпечення інших витрат і платежів» 4741 «Забезпечення виплат при звільненні»; 4742 «Забезпечення невідпрацьованого часу» 4743 «Забезпечення інших виплат працівникам» 477 «Забезпечення матеріального заохочення» 4771 «Забезпечення матеріального заохочення на виплату працівникам винагороди» 4772 «Забезпечення матеріального заохочення на виплату працівникам допомоги» 4773 «Забезпечення матеріального заохочення на виплату працівникам премії» 4774 «Інші забезпечення матеріального заохочення»
У складі довгострокових зобов'язань	
Не передбачено	56 «Довгострокові виплати працівникам» 561 «Довгострокові оплачувані відпустки» 562 «Довгострокові винагороди» 563 «Довгострокові допомоги по непрацездатності» 564 «Виплати частки прибутку та премії» 565 «Відстрочені компенсаційні виплати» 566 «Інші довгострокові виплати»
У складі соціальних виплат	
65 «Розрахунки за страхуванням» 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування» 652 «За соціальним страхуванням» 654 «За індивідуальним страхуванням» 655 «За страхуванням майна»	651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування» 6511 «За страхуванням виплат штатним працівникам» 6512 «За страхуванням виплат сумісникам»

продовження додатку А	
У складі поточних зобов'язань	
66 «Розрахунки за виплатами працівникам»: 661 «Розрахунки за заробітною платою» 662 «Розрахунки з депонентами» 663 «Розрахунки за іншими виплатами»	<i>661 «Розрахунки зі штатними працівниками» (за видами можливих виплат)</i> 6611 «Розрахунки з оплати праці» 66111 «Виплати за окладами й тарифами» 66112 «Премії та заохочення» <...> 6613 «Розрахунки з депонентами» 6614 «Розрахунки за іншими поточними виплатами» 662 «Розрахунки з сумісниками» <...> 663 «Розрахунки за цивільно-правовими договорами» <...>
У складі витрат за елементами	
81 «Виплати на оплату праці» 811 «Виплати за окладами й тарифами» 812 «Премії та заохочення» 813 «Компенсаційні виплати» 814 «Оплата відпусток» 815 «Оплата іншого невідпрацьованого часу» 816 «Інші витрати на оплату праці»	<i>811 «Виплати штатним працівникам» (за видами виплат)</i> 8111 «Виплати за окладами й тарифами» 8112 «Премії та заохочення» <...> 8116 «Інші витрати на оплату праці» 81161 «Виплати при звільненні», 81162 «Виплати на додаткове пенсійне забезпечення», 81163 «Інші виплати» 812 «Виплати сумісникам» <...> 813 «Виплати за цивільно-правовими договорами» <...>
82 «Відрахування на соціальні заходи» 821 «Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» 824 «Відрахування на індивідуальне страхування»	821 «Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» 8211 «Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування штатних працівників» <...>

Джерело: Розроблено з використанням [50, 51, 53, 54].