

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
МИКОЛАЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ В.О. СУХОМЛИНСЬКОГО

**ГЛОБАЛЬНІ ТА НАЦІОНАЛЬНІ
ПРОБЛЕМИ ЕКОНОМІКИ**

Електронне наукове фахове видання

Випуск 21

Миколаїв

2018

РЕДАКЦІЙНА КОЛЕГІЯ:

Головний редактор:

Стройко Тетяна Володимирівна, доктор економічних наук, професор (завідувач кафедри економіки та міжнародних економічних відносин Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського).

Заступник головного редактора:

Іртицева Інна Олександрівна, доктор економічних наук, професор (професор кафедри економіки та міжнародних економічних відносин Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського).

Відповідальний секретар:

Данік Наталя Вадимівна, кандидат економічних наук, доцент (доцент кафедри фінансів, банківської справи та страхування Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського).

Члени редакційної колегії:

Бородіна Олена Михайлівна, Ph.D, професор економіки (професор, "Банковні інститут висока школа а.с.", м. Прага, Чехія).

Бузько Ірина Романівна, доктор економічних наук, професор (завідувач кафедри міжнародної економіки, проректор з науково-педагогічної роботи Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля).

Булатова Олена Валеріївна, доктор економічних наук, професор (завідувач кафедри міжнародної економіки, проректор з наукової роботи Маріупольського державного університету).

Дейнеко Людмила Вікторівна, доктор економічних наук, професор (завідувач відділу промислової політики Інституту економіки та прогнозування Національної академії наук України).

Кіщак Іван Теодорович, доктор економічних наук, професор (декан факультету економіки Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського).

Клисінські Януш, доктор економічних наук, професор (професор кафедри спортивного маркетингу Техніко-Гуманітарної академії м. Бельсько-Бяла, Польща).

Мартинюк Володимир Петрович, доктор економічних наук, професор (завідувач кафедри фінансово-економічної безпеки Тернопільського національного економічного університету).

Ніколаєнко Наталя Олександрівна, доктор політичних наук, доцент (завідувач кафедри політології Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського).

Стукало Наталія Вадимівна, доктор економічних наук, професор (завідувач кафедри міжнародної економіки Дніпропетровського національного університету імені Олеся Гончара).

Сухоруков Аркадій Ісмаїлович, доктор економічних наук, Заслужений економіст України, професор (Радник при дирекції Національного інституту стратегічних досліджень при Президентові України).

Хвесик Михайло Артемович, академік НААН, доктор економічних наук, заслужений діяч науки і техніки України, професор (директор Інституту економіки природокористування та сталого розвитку Національної академії наук України).

Шапошников Костянтин Сергійович, доктор економічних наук, професор (директор Причорноморського науково-дослідного інституту економіки та інновацій).

Шиян Дмитро Вікторович, доктор економічних наук, професор (професор кафедри економіки підприємства та менеджменту Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця).

Agata Malak-Rawlikowska, dr inż, Wydział Nauk Ekonomicznych Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego.

Видання входить до «Переліку електронних фахових видань, в яких можуть публікуватися результати дисертаційних робіт на здобуття наукових ступенів доктора і кандидата наук» на підставі Наказу МОН України від 29 грудня 2014 року № 1528 (Додаток № 11)

**Рекомендовано до поширення в мережі інтернет рішенням Наукової ради
Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського
(Протокол № 2 від 30.03.2018 р.)**

УДК 657.471.12

Сирцева С.В.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і оподаткування
Миколаївського національного аграрного університету

Голуб Ю.І.

студент
Миколаївського національного аграрного університету

Фікретлі Т.М.

студент
Миколаївського національного аграрного університету

МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ЩОДО ОБЛІКУ ВИТРАТ НА СОЦІАЛЬНИЙ ЗАХИСТ ПРАЦІВНИКІВ ПІДПРИЄМСТВ

METHODOLOGICAL APPROACHES TO THE ACCOUNTING FOR EXPENSES ON SOCIAL PROTECTION OF EMPLOYEES OF ENTERPRISES

АНОТАЦІЯ

У статті представлено методичні підходи щодо обліку витрат на соціальний захист працівників підприємств. Виділено дві групи соціальних витрат на підприємстві: обов'язкові соціальні витрати та додаткові соціальні витрати. Представлено порядок їх відображення на рахунках обліку. Для облікового відображення операцій підприємства, пов'язаних із наданням додаткового соціального пакету працівникам, запропоновано застосовувати відповідні рахунки для їх обліку. Запропоновано форму відомості аналітичного обліку додаткових соціальних видатків на підприємстві для їх систематизації та узагальнення.

Ключові слова: облік, обов'язкові соціальні витрати підприємства, додаткові соціальні витрати підприємства, сільськогосподарські підприємства.

АННОТАЦИЯ

В статье представлены методические подходы к учету расходов на социальную защиту работников предприятий. Выделены две группы социальных расходов на предприятии: обязательные социальные расходы и дополнительные социальные расходы. Представлен порядок их отражения на счетах учета. Для учета операций, связанных с предоставлением дополнительного социального пакета работникам предприятия, предложено применять соответствующие счета бухгалтерского учета. Предложена форма ведомости аналитического учета дополнительных социальных расходов для их систематизации и обобщения.

Ключевые слова: учет, обязательные социальные расходы предприятия, дополнительные социальные расходы предприятия, сельскохозяйственные предприятия.

ANNOTATION

The article presents methodological approaches to the accounting of expenses on social protection of workers of enterprises. Two groups of social expenditures are distinguished at an enterprise: mandatory social expenditures and additional social expenditures. An order of their display in financial accounts is presented. In order to record the operations of the enterprise associated with the provision of an additional social package to employees, it is proposed to apply appropriate accounts for their accounting. A form of a sheet of the analytical accounting of additional social expenditures at the enterprise for their systematization and generalization is proposed.

Keywords: accounting, mandatory social expenditures, additional social expenditures, agricultural enterprises.

Постановка проблеми. Ринкова система господарювання передбачає необхідність чіткої регламентації її соціального складника в системі бухгалтерського обліку, зокрема відо-

браження соціальних витрат працівників підприємства в частині господарських операцій. Вирішення цього проблемного питання уможливить створення дієвого механізму фінансування соціальних програм на підприємстві, мінімізацію впливу негативних факторів на життєвий рівень працівників та ефективне використання трудового потенціалу. При цьому важливе значення має не лише розмір коштів, які спрямовуються на соціальні цілі, а й ефективність їх використання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Окремим теоретичним, методичним та організаційним питанням відображення у бухгалтерському обліку соціальних витрат присвячено праці вітчизняних учених, зокрема Ф. Бутинця, Ю. Вериги, С. Голова, І. Жиглей, Г. Кірейцева, О. Пилипенка, М. Пушкаря, М. Скрипник, В. Сопка, Л. Чижевської, В. Шевчука та ін. Але поряд із цим слід відзначити, що існують питання, які потребують подальшого дослідження.

Так, зокрема, постає необхідність в удосконаленні теоретичних та методичних підходів щодо обліку витрат на соціальний захист працівників підприємств, а саме групування соціальних витрат на підприємстві, порядок їх відображення на рахунках обліку, пропозиції щодо удосконалення аналітичного обліку витрат на соціальний захист працівників.

Метою статті є визначення методичних підходів до обліку витрат на соціальний захист на підприємствах та їх вдосконалення.

Виклад основного матеріалу. Однією з важливих проблем формування ефективної соціальної політики на підприємствах є удосконалення механізму обліку соціальних витрат. Зважаючи на нестійке фінансове становище, більшість підприємств не може утримувати соціальну сферу. З іншого боку, на багатьох підприємствах заробітна плата перестала виконувати свої функції, не забезпечуючи відтворення робочої сили і не регулюючи споживчого попиту.

Конкретний перелік соціальних витрат широко варіюється на різних підприємствах, відображаючи специфіку операційного процесу, контингенту працівників тощо. Проте нами запропоновано зазначені витрати поділити на дві групи (рис. 1): обов'язкові соціальні витрати та додаткові соціальні витрати.

Значну частину соціальних витрат підприємств становлять виплати, які відносяться до фонду основної та додаткової оплати праці, або включаються в собівартість продукції (робіт, послуг), або відносяться до витрат періоду в частині елемента «Витрати на оплату праці».

Так, згідно з п. 23 П(С)БО 16 «Витрати», до складу елемента витрат «Витрати на оплату праці» включаються заробітна плата за окладами і тарифами, премії і заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток і іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці [1].

Під час розрахунку виплат за час відпусток слід керуватися Порядком обчислення середньої заробітної плати, затвердженим Постановою КМУ від 08.02.95 р. № 100 зі змінами та доповненнями [2].

Обчислення середньої заробітної плати для оплати часу щорічної та додаткової відпусток

проводиться, виходячи з виплат за останні 12 календарних місяців роботи, що передують місяцю надання відпустки. За неповністю відпрацьований час (менше року) середня заробітна плата обчислюється, виходячи з виплат за фактичний час роботи, тобто з першого числа наступного місяця після оформлення на роботу до першого числа місяця, в якому надається відпустка. Якщо працівник не мав заробітку не з його вини, розрахунки проводяться, виходячи з установленого йому в трудовому договорі посадового (місячного) окладу [2].

Розмір середньоденної заробітної плати працівника перемножується на число календарних днів відпустки. Результатом цієї операції і буде загальна сума нарахованих відпускних працівника. Святкові і неробочі дні, які припадають на період відпустки, у розрахунок тривалості відпустки не включаються і не оплачуються.

Схема документообігу обліку відпускних на підприємстві представлена на рис. 2.

Виплату матеріальної допомоги, що має систематичний характер, працівникам підприємства передбачено Колективним договором.

Визначеного нормативними документами порядку документування для цієї ситуації



Рис. 1. Групи соціальних витрат на підприємстві

Джерело: авторська розробка

немає, тому кожне підприємство встановлює його самостійно.

Підставою для надання одноразової допомоги має бути відповідний наказ, підписаний директором підприємства, у якому зазначається про настання відповідної події, робиться посилання на норму колективного договору і дається розпорядження бухгалтерії нарахувати допомогу певним працівникам у певному розмірі.

З наказом має ознайомитися головний бухгалтер та бухгалтер, який здійснює нарахування заробітної плати працівникам. Далі наказ повинен передатися до бухгалтерії. На підставі цього наказу здійснюється нарахування допомоги працівникам.

Сума нарахованої допомоги включається до складу витрат. Конкретний рахунок витрат залежить від того, до якого підрозділу належить працівник – отримувач допомоги. Наприклад, якщо це працівник виробничого персоналу – рахунок 23 «Виробництво», адміністративного – рахунок 92 «Адміністративні витрати» тощо.

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку нарахування та виплати матеріальної допомоги, що має систематичний характер, представлено в таблиці 1.

Вартість спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту, миючих і знезаражуваних засобів, виданих відповідно до чинних норм, належать до обов'язкових витрат

підприємства та не є витратами на оплату праці. Порядок їх обліку на підприємстві має бути представлений таким чином (рис. 3).

Додаткові соціальні витрати підприємства мають такі відмінності від заробітної плати: мають добровільний характер; законодавчо не закріплені; надаються понад встановлені законодавством гарантії; не передбачена відповідальність за порушення прядку їх нарахування, виплати або невиконання; не є об'єктом нарахування та утримання ЄСВ; не включаються до загального місячного доходу для оподаткування ПДФО.

Оскільки виробничі підприємства не являються фінансовими установами, які мають право видавати фінансові кредити під відсотки, то вони, як звичайні юридичні особи, можуть надавати кошти у позику включно без відсотків (ст. 5 Закону України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» [5]). Але така можливість повинна бути обов'язково уточнена (що договір безвідсотковий) у договорі позики, інакше відсутність цих уточнень автоматично визначає відсоткову ставку кредиту на рівні облікової ставки НБУ. Крім цього, потрібно уточнити спосіб погашення своїх зобов'язань за позику (наприклад, шляхом утримань із зарплати), але це необхідно зазначити попередньо в договорі.

Відповідно до П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» [6] сума заборгованості фізичних

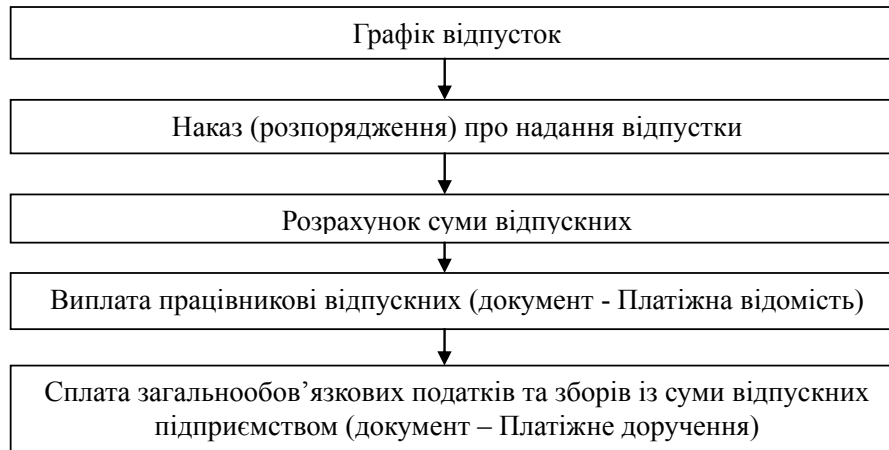


Рис. 2. Схема документального забезпечення обліку відпускних на підприємстві

Джерело: сформовано авторами

Таблиця 1

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку нарахування та виплати матеріальної допомоги на підприємстві, що має систематичний характер

| Зміст господарської операції | Кореспонденція рахунків | |
|--|-------------------------|--------|
| | Дебет | Кредит |
| Нараховано матеріальну допомогу працівнику | 231 | 661 |
| Нараховано єдиний соціальний внесок (ЄСВ) | 231 | 651 |
| Утримано податок на доходи фізичних осіб (ЄСВ) | 661 | 641 |
| Утримано військовий збір (ВЗ) | 661 | 642 |
| Виплачено матеріальну допомогу працівнику | 661 | 301 |

Джерело: сформовано авторами

| СПЕЦОДЯГ | | |
|--|-----------------------------|---|
| Не перевищує один рік (п. 6 П(С)БО 9) | Термін використання | Більше одного року |
| Предмет малоцінний швидкозношуваний | Виступає в обліку як | Необоротний матеріальний актив (п. 4 П(С)БО 7) |
| на субрах. 223 «Спеціальний одяг і взуття» | Обліковується | на субрах. 1121 «Спецодяг і спецвзуття» |
| Не нараховується | Амортизація | Нараховується (п. 29 П(С)БО 7) |
| списується з балансу та враховується в оперативному кількісному обліку за місцями його експлуатації та підзвітними особами протягом строку його фактичного використання (п. 23 П(С)БО 9) | Після передачі | списується з балансу за кредитом рах.15 |
| оприбутковується за первинною вартістю (п. 23 П(С)БО 9) | У разі повернення | оприбутковується за вартістю, що дорівнює первинній, за вирахуванням суми зносу |

Рис. 3. Порядок відображення в обліку спецодягу працівників підприємства

Джерело: складено за [3; 4]

чи юридичних осіб, які заборгували підприємству в результаті минулих подій певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів, визнається дебіторською заборгованістю. Залежно від строку повернення вона поділяється на довгострокову (термін перевищує рік), яка відображається за дебетом субрахунку 183 «Інша дебіторська заборгованість», та поточну (на 12 місяців) – за дебетом субрахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

Із положень Інструкції зі статистики заробітної плати випливає, що виплата у вигляді позики не включається до складу фонду оплати праці, тому на неї не нараховуються внески на соціальне страхування. Причому, якщо метою виданої позики є не поліпшення житлових умов, не індивідуальне будівництво і не введення домашнього господарства, то тоді позика включається до фонду додаткової оплати праці в частині інших заохочувальних та компенсаційних виплат як виплата, що має індивідуальний характер. А отже, це потребуватиме додаткових утримань та нарахувань до всіх соціальних фондів.

Отримана позика від роботодавця як додаткове благо вважається доходом працівника-позичальника лише у разі неповернення її повністю чи частково. У результаті цієї операції непогашена сума позики включається до місячного оподаткованого доходу працівника на підставі пп. 196.1.5 Податкового кодексу України [7].

Документом-підставою для отримання працівником безвідсоткової позики на підприємстві є Заява працівника, у якій зазначено необхідну суму позики, її призначення та бажаний строк видачі, а також термін повернення, та договір позики, у якому зазначається розмір позики та валюта, у якій її необхідно видати, вказується про її безвідсотковість, строки надання та строки повернення позики.

Первинними документами щодо видачі та повернення безвідсоткової позики працівником підприємства є видатковий касовий ордер, прибутковий касовий ордер, довідки та розрахунки бухгалтерії.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій з надання короткострокових позик працівникам підприємства представлений у таблиці 2.

Сьогодні для більшості розрахунків із працівниками, зокрема розрахунків з оплати праці, допомоги з тимчасової непрацездатності, іншої матеріальної допомоги, нарахування відпускних тощо, підприємство використовує рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

На практиці на цьому рахунку відображаються всі виплати працівникам, у тому числі і ті, які згідно з Інструкцією зі статистики заробітної плати не є витратами на оплату праці (наприклад, вихідна допомога, допомога з тимчасової втрати працездатності тощо), хоча їх і не можна прямо ідентифікувати із заробітною

платою. Вважаємо такий підхід досить укрупненим і таким, що не дає змоги чітко побачити, які виплати працівникам є обов'язковими, а які підприємство нараховує додатково, за рахунок прибутку.

З огляду на це і виходячи з вищевикладеного, пропонуємо до субрахунків рахунків обліку розрахунків за виплатами працівникам на підприємствах відкривати аналітичні рахунки з метою більш повного відображення інформації щодо соціальних виплат працівникам (рис. 4).

Для облікового відображення операцій підприємства, пов'язаних із наданням додаткового соціального пакету працівникам, пропонуємо застосовувати такі рахунки бухгалтерського обліку (табл. 3).

Для узагальнення інформації про додаткові соціальні витрати пропонуємо підприємствам

складати відомість аналітичного обліку додаткових соціальних витрат (табл. 4), яка сприятиме систематизації цього виду витрат і забезпечуватиме інформацією про них.

Висновки. Отже, соціальні витрати в бухгалтерському обліку виступають як зменшення економічних вигод сьогодні і збільшення доходів у майбутньому, де останнє має прояв у непрямих економічних вигодах у вигляді підвищення продуктивності праці, збільшення соціального потенціалу підприємства та міцної основи успішної діяльності галузі, її конкурентоспроможності.

Вважаємо, що запропоновані рекомендації щодо вдосконалення обліку операцій із соціального захисту працівників підприємства дадуть змогу максимально реалізувати контрольну функцію обліку цих операцій і, відповідно, його мету.

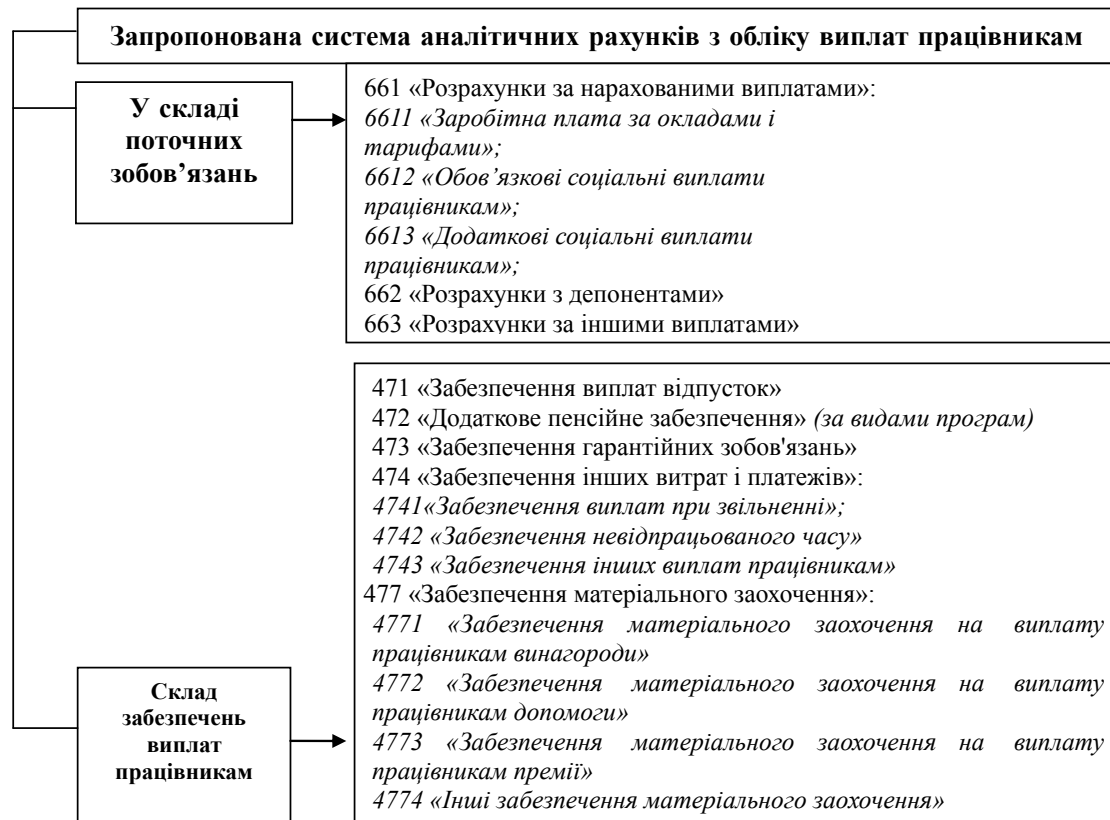


Рис. 4. Запропоновані аналітичні рахунки до рахунків з обліку виплат працівникам на підприємствах

Джерело: використано ідею [8]

Таблиця 2

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з надання короткострокових позик працівникам підприємства

| Зміст господарської операції | Кореспонденція рахунків | |
|--|-------------------------|--------|
| | Дебет | Кредит |
| Отримано у касу підприємства з поточного рахунку грошові кошти для виплати позики працівнику | 301 | 311 |
| Виплачено працівнику з каси грошові кошти | 377 | 301 |
| Погашено позику шляхом внесення готівки до каси підприємства | 301 | 377 |

Джерело: сформовано авторами

Таблиця 3

**Запропоновані субрахунки для ведення обліку витрат,
що входять до складу додаткового соціального пакету підприємств**

| Назва та код субрахунку | Підстава для використання |
|---|---|
| 663 «Розрахунки за іншими виплатами» | для операцій, пов'язаних із визнанням доходу працівника у вигляді додаткового блага, оскільки такі доходи працівника не пов'язані із його трудовою діяльністю |
| 183 «Інша дебіторська заборгованість» | для виплат, які є довгостроковою позикою працівнику та фактично дебіторською заборгованістю підприємства |
| 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» | для виплат, які є короткостроковою позикою працівнику та фактично дебіторською заборгованістю підприємства |
| 949 «Інші витрати операційної діяльності» | для обліку витрат, які підприємство безпосередньо несе для надання окремих компонентів соціального пакету |

Джерело: сформовано авторами

Таблиця 4

Відомість аналітичного обліку додаткових соціальних витрат підприємства

| Документ | | | Структурний підрозділ (центр відповід.) | Господарська операція | Кореспонденція рахунків | | Сума, грн | |
|----------|------------|-------|---|--|-------------------------|------|-------------------|-----------------------------------|
| № п/п | Дата | Назва | | | Дт | Кт | За звітний місяць | Наростаючим підсумком з поч. року |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 101 | 27.11.2017 | наказ | Бухгалтерія | Нарахування матеріальної допомоги працівникам (разового характеру) | 4771 | 6613 | 15 000 | 38 000 |

Відомість склав _____

Відомість перевірів _____

Джерело: використано ідею [9]

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999р. № 318. URL: <http://search.ligazakon.ua/doc2.nsf/link1/REG4248.html>.
2. Порядок обчислення середньої заробітної плати: Постанова Кабінету Міністрів України від 08.02.1995р. № 100. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/100-95-p>.
3. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 / Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
4. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 / Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.
5. Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг [Електронний ресурс] : Закон України від 12.07.2012 р. № 2664-III. URL: <http://search.ligazakon.ua/doc2.nsf/link1/T012664.html>.
6. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»: наказ Міністерства фінансів України від 08.10.1999 р. № 237 / Міністерство фінансів України. URL: <http://search.ligazakon.ua/doc2.nsf/link1/REG4018.html>.
7. Податковий кодекс України: кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
8. Фоменко Г.Г. Удосконалення механізму управління витратами на соціальний захист працівників на підприємстві шляхом внесення змін до нормативно-правової бази / Г.Г. Фоменко // ВІСНИК ЖДТУ. 2013. № 3 (65). С. 62–68.
9. Пацула О. Аналіз соціальних витрат підприємства як передумова їх ефективного контролю / О. Пацула // Вісник національного університету водного господарства та природокористування. 2006. Вип. 4 (36). С. 341–347.