

ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Навчальний Центр заочно-дистанційного навчання

Кафедра обліку, аудиту та оподаткування

## ДИПЛОМНА РОБОТА

Магістр  
Освітній рівень

Галузь знань 07 Управління та адміністрування

Спеціальність 071 Облік і оподаткування

на тему Організація і методика обліку та оподаткування заробітної плати  
на прикладі приватного підприємства «Рекрафт», м. Хмельницький

ДРОО.013697.01.02.00

Виконала: студентка 2 курсу, групи ОА(мб)з–7 \_\_\_\_\_ Т. Р. Чабанюк  
Підпис Ініціали, прізвище

Керівник  
канд. екон. наук, доцент \_\_\_\_\_ Л. А. Богатчик  
Підпис, дата Ініціали, прізвище

До захисту допускаю:  
Зав. кафедри обліку, аудиту та оподаткування  
канд. екон. наук, доцент \_\_\_\_\_ Л.В. Скоробогата  
Підпис, дата Ініціали, прізвище

\_\_\_\_\_ 2022 р.

Хмельницький, 2022

# ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Навчальний Центр заочно-дистанційного навчання  
Кафедра обліку, аудиту та оподаткування  
Галузь знань 07 Управління та адміністрування  
Спеціальність 071 Облік і оподаткування

ЗАТВЕРДЖУЮ  
Завідувач кафедри  
Скоробогата Л. В.

«\_\_» \_\_\_\_\_ 2022 р.

## ЗАВДАННЯ НА ДИПЛОМНУ РОБОТУ СТУДЕНТУ

*Чабанюк Тетяна Романівна*

---

1 Тема дипломної роботи *Організація і методика обліку та оподаткування заробітної плати на прикладі приватного підприємства «Рекрафт», м. Хмельницький*  
керівник дипломної роботи *Богатчик Людмила Анатоліївна, кандидат економічних наук, доцент*

затверджена наказом по університету від «01» серпня 2022 року № 83 дод. № 14 дист

2 Строк подання студентом дипломної роботи *10.12.20221 року*

3 Вихідні дані до дипломної роботи: *завдання на виконання дипломної роботи, нормативно-правова база та інструктивні матеріали по темі дипломного дослідження, періодичні видання, навчальні посібники, науково-методичні видання викладачів кафедри, практичні матеріали з діяльності підприємства*

4 Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, що їх належить розробити) *Вступ. 1 Теоретичні основи організації і методики обліку та оподаткування заробітної плати на підприємстві 2 Організація і методика обліку та оподаткування заробітної плати на прикладі приватного підприємства «Рекрафт». 3 Напрями покращення організації і методики обліку та оподаткування заробітної плати на приватному підприємстві «Рекрафт». Висновки. Список джерел посилань. Додатки.*

5 Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень)

*1 Основні техніко-економічні показники діяльності приватного підприємства «Рекрафт» у 2020-2021 роках. 2 Визначення заробітної плати у нормативно-правових документах. Функції заробітної плати як соціально-економічної категорії. 3 Рівні нормативно-правового регулювання організації обліку розрахунків з оплати працівників на підприємстві. Елементи облікової політики в частині виплат працівникам. 4 Диференціація ставок податку на доходи фізичних осіб в окремих розвинених країнах світу, які використовують прогресивну шкалу. 5 Загальна схема організації обліку праці та її оплати на підприємстві. Перелік номенклатур з обліку виплат персоналу на підприємстві. 6 Кореспонденція рахунків з обліку нарахування заробітної плати у приватному підприємстві «Рекрафт» в листопаді 2021 року. 7 Варіанти моделей аналітичного обліку виплат працівникам у працях вітчизняних науковців. 8 Програма внутрішнього контролю обліку і оподаткування заробітної плати у приватному підприємстві «Рекрафт». 9 Перелік вимог до програмного забезпечення обліку праці та її оплати на підприємстві.*

6 Консультанти розділів дипломної роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв

7 Дата видачі завдання 01.09.2022 року

### КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

Назва етапів дипломної роботи	Строк виконання етапів дипломної роботи	Примітка
Затвердження теми дипломної роботи	01.09.2022	Виконано
Підбір та опрацювання літератури	15.09.2022	Виконано
Складання та затвердження плану дипломної роботи	21.09.2022	Виконано
Написання вступу до дипломної роботи	28.09.2022	Виконано
Вивчення теоретичних основ організації і методики обліку та оподаткування заробітної плати на підприємстві, написання першого розділу дипломної роботи	09.10.2022	Виконано
Дослідження діючого порядку організації і методики обліку та оподаткування заробітної плати на приватному підприємстві «Рекрафт», написання другого розділу дипломної роботи	23.10.2022	Виконано
Визначення напрямів покращення організації і методики обліку та оподаткування заробітної плати на підприємстві, написання третього розділу дипломної роботи	02.11.2022	Виконано
Узагальнення результатів дослідження та написання висновків до дипломної роботи	18.11.2022	Виконано
Оформлення списку використаної літератури та додатків до дипломної роботи	24.11.2022	Виконано
Перевірка оформлення дипломної роботи	02.12.2022	Виконано
Рецензування дипломної роботи	10.12.2022	Виконано

Студент \_\_\_\_\_ Т. Р. Чабанюк

Керівник роботи \_\_\_\_\_ Л. А. Богатчик

## АНОТАЦІЯ

Студент Чабанюк Тетяна Романівна

Керівник Богатчик Людмила Анатоліївна

Тема дипломної роботи: Організація і методика обліку та оподаткування заробітної плати на прикладі приватного підприємства «Рекрафт», м. Хмельницький

Пояснювальна записка до роботи включає 100 сторінок, у тому числі містить 33 таблиці, 6 рисунків, список використаних джерел з 64 найменувань та 3 додатки.

Ключові слова: праця, заробітна плата, облік і оподаткування заробітної плати, мотивація праці, форми і системи оплати праці, управління формуванням виплат персоналу, внутрішній контроль операцій з обліку та оподаткування заробітної плати.

Предметом дослідження виступає сукупність теоретичних, організаційних, методичних і практичних аспектів обліку та оподаткування заробітної плати на підприємстві.

Об'єктом дослідження дипломної роботи стали первинні документи, реєстри обліку та фінансова звітність приватного підприємства «Рекрафт» за 2020-2021 роки.

У першому розділі дипломної роботи розглянуто теоретичні основи організації і методики обліку та оподаткування заробітної плати на підприємстві.

Другий розділ роботи присвячений вивченню діючого порядку організації і методики обліку та оподаткування заробітної плати на прикладі приватного підприємства «Рекрафт».

У третьому розділі визначено напрями покращення організації і методики обліку та оподаткування заробітної плати на підприємстві.

На основі вивчення і узагальнення матеріалу зроблені відповідні висновки і пропозиції.

«\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2022 року

\_\_\_\_\_ Т. Р. Чабанюк

## ЗМІСТ

	С.
Вступ .....	6
1 Теоретичні основи організації і методики обліку та оподаткування заробітної плати на підприємстві .....	9
1.1 Сутність заробітної плати як економічної категорії та об'єкту обліку і оподаткування .....	9
1.2 Нормативно-правове регулювання організації і методики обліку та оподаткування заробітної плати на підприємстві .....	18
1.3 Аналіз зарубіжного досвіду організації обліку та оподаткування заробітної плати .....	28
2 Організація і методика обліку та оподаткування заробітної плати на прикладі приватного підприємства «Рекрафт» .....	38
2.1 Характеристика діяльності приватного підприємства «Рекрафт» .....	38
2.2 Організація обліку та оподаткування заробітної плати на підприємстві ...	45
2.3 Методика обліку та оподаткування заробітної плати на приватному підприємстві «Рекрафт» .....	54
3 Напрями покращення організації і методики обліку та оподаткування заробітної плати на приватному підприємстві «Рекрафт» .....	65
3.1 Пропозиції щодо удосконалення системи облікового забезпечення управління формуванням виплат персоналу на підприємстві .....	65
3.2 Рекомендації щодо організації та проведення внутрішнього контролю операцій з обліку та оподаткування заробітної плати в системі економічної безпеки приватного підприємства «Рекрафт» .....	72
3.3 Оцінка проблемних аспектів автоматизації обліку та оподаткування заробітної плати на підприємстві .....	81

Висновки .....	90
Перелік джерел посилання .....	94
Додаток А.1 Фінансова звітність приватного підприємства «Рекрафт» за 2020 рік .....	101
Додаток А.2 Фінансова звітність приватного підприємства «Рекрафт» за 2021 рік .....	103
Додаток Б Первинні документи з обліку праці та її оплати на приватному підприємстві «Рекрафт» .....	105
Додаток В Оборотно-сальдова відомість по рахунку 661 «Розрахунки із заробітної плати» приватного підприємства «Рекрафт» .....	109

## ВСТУП

Посилення впливу світових інтеграційних процесів на розвиток вітчизняної економіки обумовлює необхідність перегляду існуючих підходів до організації обліку окремих об'єктів, які безпосередньо визначають конкурентні позиції суб'єкта господарювання, та можуть стати джерелом економії витрат. Заробітна плата як багатоаспектна категорія відіграє значну роль у формуванні конкурентного потенціалу підприємств, водночас її можна розглядати і як індикатор соціальної політики суб'єкта господарювання. Дійсно, з однієї сторони, для працівника заробітна плата є основним джерелом його доходу, а її розмір належить до основних чинників, які визначають вибір місця працевлаштування та вид діяльності, формують прагнення до підвищення кваліфікації та удосконалення власної майстерності.

Для суб'єкта підприємницької діяльності заробітна плата є одним з видів витрат, водночас вважаємо, потрібно доволі завбачливо ставитись для скорочення цієї статті та розгляду її у вигляді джерела економії витрат. На нашу думку, більш доцільним є перегляд рівня продуктивності праці на підприємстві, пошук шляхів автоматизації окремих виробничих процесів, результатом чого стане суттєва трансформація виплат персоналу, та їх вплив на структуру собівартості значно зменшиться.

Варто звернути увагу і на роль заробітної плати для держави, яка не обмежується лише виконанням нею соціальних функцій. Безперечно, як соціальний гарант, держава приймає на себе зобов'язання щодо встановлення розміру мінімальної заробітної плати на підприємстві, контролює дотримання прав працівників на відпочинок, різні види доплат та інших заохочувальних і стимулюючих виплат, виконує інші важливі функції. З іншої сторони, від розміру виплат персоналу залежить сума загальнообов'язкових платежів, які суб'єкти господарювання сплачують до бюджету, тобто сума нарахованої заробітної плати прямо впливає на величину надходжень до держави, та

визначає спроможність її виконувати покладені на неї функції.

Система бухгалтерського обліку є основним джерелом інформації про суми нарахованої та виплаченої заробітної плати по кожному працівникові та в цілому по підприємству, розмір загальнообов'язкових виплат та платежів, які перераховуються до бюджету. Раціонально побудований облік праці та її оплати дозволяє своєчасно отримувати інформацію для потреб управління, та є передумовою довгострокового планування на підприємстві.

Актуальні питання організації обліку та аудиту заробітної плати були порушені у працях вітчизняних та зарубіжних науковців, серед яких варто відмітити таких, як: Богиня Д. П., Грішнова О. А., Малюга Н. М., Голов С. Ф., Пархоменко В. М., Васильчик С. В., Давидюк Т. В., Дорош Н. І., Калина А. В., Колот А. М., Лишиленко О. В., Овсюк Н. В., Пашуто В. П., Пономарьова Т. В., Тураєва К. А. та ін. Незважаючи на глибину проведених досліджень, на нашу думку, потребують більш детального вивчення питання удосконалення системи облікового забезпечення управління формуванням виплат персоналу, а також оцінки проблемних аспектів автоматизації обліку та оподаткування заробітної плати на підприємстві.

Мета дипломної роботи полягає у вивченні теоретичних основ організації і методики обліку та оподаткування заробітної плати у суб'єкта підприємницької діяльності, дослідженні діючої системи організації і методики обліку та оподаткування заробітної плати на приватному підприємстві «Рекрафт», та практичному обґрунтуванні напрямів її покращення на підприємстві.

Для досягнення поставленої мети у дипломній роботі були сформовані та успішно вирішені такі завдання:

- досліджено сутність заробітної плати як економічної категорії та об'єкту обліку і контролю;
- визначено складові нормативно-правового регулювання обліку та оподаткування виплат персоналу;
- проведено аналіз зарубіжного досвіду організації обліку та

оподаткування заробітної плати;

- досліджено діючі підходи до організації і методики обліку та оподаткування заробітної плати на приватному підприємстві «Рекрафт»;
- розроблено пропозиції щодо удосконалення системи облікового забезпечення управління формуванням виплат персоналу на підприємстві;
- підготовлено рекомендації щодо організації та проведення внутрішнього контролю операцій з обліку та оподаткування заробітної плати в системі економічної безпеки приватного підприємства «Рекрафт»;
- здійснено оцінку проблемних аспектів автоматизації обліку та оподаткування заробітної плати на підприємстві.

Предметом дослідження виступає сукупність теоретичних, організаційних, методичних і практичних аспектів обліку та оподаткування заробітної плати на підприємстві.

Об'єктом дослідження дипломної роботи стали первинні документи, реєстри обліку та фінансова звітність приватного підприємства «Рекрафт» за 2020-2021 роки.

Основний зміст роботи викладений на 100 сторінках комп'ютерного тексту, в тому числі містить 33 таблиці, 6 рисунків. Дипломна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних літературних джерел із 64 найменувань та 3 додатків.

# 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ НА ПІДПРИЄМСТВІ

## 1.1 Сутність заробітної плати як економічної категорії та об'єкту обліку і оподаткування

Відкритість національної економіки, сприятливий економічний режим для іноземних товаровиробників є важливими факторами підвищення якості пропонуваних товарів і послуг на вітчизняних ринках, водночас потребують від українських підприємств пошуку нових джерел зростання власної конкурентоспроможності. Без сумніву, одним із дієвих механізмів збереження конкурентних переваг на ринку є перегляд складу та структури витрат суб'єкта господарювання та пошук шляхів їх оптимізації.

Витрати на оплату праці займають значне місце у структурі витрат вітчизняних підприємств, тому в наукових дослідженнях неодноразово зустрічаємо пропозиції щодо необхідності їх перегляду та пошуку нових шляхів підвищення продуктивності праці. Вивчення категорій «праця» та «заробітна плата», на нашу думку, ускладнюється багатоаспектністю розглянутих понять, та їх значенням не лише для підприємства і працівника, але й суспільства в цілому. Дійсно, на всіх етапах розвитку економіки заробітна плата продовжує залишатись одним із головних інструментів стимулювання ринку, адже є важливим джерелом матеріального стимулювання працівників, чинником впливу на рівень трудової активності у різних галузях економіки, як елемент системи оподаткування приймає участь у наповненні місцевого та державного бюджетів. Звідси, побудова раціональної системи оплати праці на підприємстві не лише впливає на рівень ефективності його функціонування, але й визначає потенціал економічного відтворення трудових ресурсів, визначає якість життя зайнятого населення, та соціальну політику держави в цілому.

Погоджуємось з думкою Бондаренко Н., Крайняк А. [17, с. 108], що функціонування суб'єктів господарювання в сучасних умовах висуває жорсткі вимоги щодо організації оплати праці, адже встановлення на державному рівні розміру мінімальної заробітної плати, тарифних ставок, схем посадових окладів, з однієї сторони, зобов'язує підприємства враховувати норми соціальних гарантій при плануванні заробітних плат окремих категорій працюючих, з іншої сторони, посилюється контроль з боку місцевих органів влади за дотриманням встановлених вимог. Водночас суб'єкти підприємницької діяльності отримують право самостійно формувати фонд оплати праці, встановлювати посадові оклади для окремих категорій робітників, створювати системи преміювання та визначати обсяг стимулюючих виплат за виконану роботу.

Поняття заробітної плати регламентується чинними нормативно-правовими документами, які спрямовані, з однієї сторони, на чітке встановлення складу та структури виплат персоналу для цілей обліку та оподаткування, з іншої, – забезпечують дотримання прав працюючих у сфері трудового законодавства. Підходи до трактування заробітної плати у нормативно-правових документах представлено у таблиці 1.1.

Проведений аналіз визначень, наведених у нормативно-правових документах, показує, що вони розглядають заробітну плату з позиції витратного підходу, а також регламентують взаємовідносини між роботодавцем та найманим працівником. Водночас у працях вітчизняних науковців зустрічаємо відмінні підходи до трактування сутності праці, її структури та форм оплати, що, на нашу думку, пов'язане з бажанням науковців виокремити ключові характеристики заробітної плати та дослідити її вплив на формування доходів працюючих. Проте варто відмітити, що відмінні ознаки витрат на оплату праці, закладені у нормативно-правових документах, залишаються без змін.

Проаналізувавши визначення заробітної плати, запропоновані вітчизняними науковцями, пропонуємо їх згрупувати за трьома напрямками:

заробітна плата є ціною робочої сили, елементом ринку праці або розглядається як витрати на відтворення трудового потенціалу підприємства (таблиця 1.2).

Таблиця 1.1 – Визначення заробітної плати у нормативно-правових документах

Нормативний документ	Визначення поняття «заробітна плата»
Ст. 1 Закону України «Про оплату праці»	«Заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу. Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства» [5].
Ст. 94 Кодексу законів про працю	«Заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу. Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства, установи, організації і максимальним розміром не обмежується» [1].
Ст. 14 Податкового кодексу України	«Заробітна плата – основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму згідно із законом» [2]
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»	«Поточні виплати – виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу» (п. 2 П(С)БО 26 [8]). «Поточні виплати включають: заробітну плату за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці; виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час); премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу, тощо» (п. 5 П(С)БО 26 [8]).
Інструкція зі статистики заробітної плати [10]	Використовує визначення, наведене у Законі України «Про оплату праці»

Таблиця 1.2 – Підходи до визначення поняття «заробітна плата» у працях вітчизняних науковців

Автор	Трактування сутності заробітної плати
1	2
Заробітна плата як ціна робочої сили визначає характер взаємовідносин між роботодавцем та найманим працівником	
Колот А.М. [33, с. 16]	Економічна категорія, яка втілює в собі відносини між власником підприємства та найманим працівником, спрямовані на розподіл новоствореної вартості. При цьому для найманого працівника заробітна плата виступає основною складовою трудового доходу, який був одержаний в результаті реалізації здатності до праці, а її величина має забезпечити об'єктивно необхідне відтворення вартості робочої сили. Водночас для власника засобів виробництва заробітна плата є елементом витрат, зокрема, операційних витрат, і разом з тим головним фактором забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці
Єгорова О.О., Кучмачева О.В. [29, с. 34]	Ціна робочої сили, яка включає в собі вартість предметів споживання та послуг, які здатні забезпечити відтворення робочої сили, а також задовольнити матеріальні й духовні потреби працівника та його сім'ї
Васильчик С. В. [22, с. 154]	Заробіток, який обчислений у грошовому вираженні, і його відповідно до трудового договору власник чи уповноважений ним орган виплачує працівнику за виконану роботу та /або надані послуги.
Калина А.В. [32, с. 218]	Частина доданої вартості у грошовій формі, яку в результаті розподілу отримують працівники залежно від кількості та якості потраченої праці
Заробітна плата як елемент ринку праці	
Лукашевич В. М. [36, с. 158]	Елемент ринку праці, який формується за результатами взаємодії попиту та пропозиції на працю, і відображає ринкову вартість використання найманої праці
Мочерний С. В. [39, с. 62]	Грошове вираження вартості та ціни товару «робоча сила», яка враховує результативність її функціонування
Заробітна плата як витрати на відтворення трудового потенціалу підприємства	
Пашуто В. П. [47, с. 54]	Об'єм вираженої в грошовій формі вартості засобів, які життєво необхідні для відтворення робочої сили та ефективного функціонування підприємства; його розмір відповідає досягнутому в суспільстві рівню розвитку продуктивних сил, та зростає пропорційно підвищенню ефективності праці робітників.
Ткаченко Н. М. [59, с. 125]	Компенсація у грошовій формі трудового вкладу працівників у діяльність підприємства, а відтак, інструмент мотивування персоналу до більш ефективної та продуктивної праці

## Кінець таблиці 1.2

1	2
Шкуліпа Л.В. [61, с. 43]	Елемент витрат виробництва і разом з тим головний чинник підвищення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні більш високих кінцевих результатів праці
Дробишева О. О. [27, с. 50]	Винагорода, яка здійснюється зазвичай у грошовому вираженні, та виплачується працівникові за виконану роботу, а її обсяг – достатній для подальшого існування людини і спроможності надалі працювати.

На нашу думку, кожна з груп розглянутих у таблиці 1.2 визначень дозволяє визначити особливості формування заробітної плати на підприємстві та встановити її роль для кожної з сторін. Так, розглядаючи заробітну плату як ціну робочої сили, дослідники Колот А.М., Єгорова О.О., Кучмачева О.В., Васильчик С. В., Калина А.В. зосереджують увагу на таких її характерних особливостях, як:

- заробітна плата втілює в собі взаємовідносини між власником підприємства та найманим працівником;
- витрати на оплату праці виступають елементом доданої вартості на підприємстві;
- розмір заробітної плати повинен, з однієї сторони, забезпечити відтворення робочої сили, та задовольнити матеріальні і духовні потреби працівників, з іншої, – виступати стимулом для підвищення ефективності діяльності підприємства в цілому.

Проводячи дослідження заробітної плати як елементу ринку праці, Лукашевич В. М., Мочерний С. В. відмічають, що розмір оплати праці формується під впливом попиту та пропозиції на певні види професій, що об'єктивно дозволяє проводити перерозподіл трудових ресурсів за різними галузями економіки. Водночас, на нашу думку, сформована на ринку вартість робочої сили є своєрідним індикатором рівня зайнятості та соціальної політики в державі.

Розглядаючи заробітну плату з позиції витрат на відтворення трудового потенціалу підприємства, Пашуто В. П., Ткаченко Н. М., Шкуліпа Л.В.,

Дробишева О. О. звертають увагу на наступні її особливості:

- заробітна плата є інструментом мотивування персоналу до більш ефективної та продуктивної праці;
- розмір заробітної плати відповідає досягнутому в суспільстві рівню розвитку продуктивних сил, та зростає пропорційно підвищенню ефективності праці робітників.

Сутність заробітної плати як економічної категорії проявляється через виконання нею певних функцій. Підтримуємо думку Валецької О. [20], що аналіз оплати праці крізь призму функцій дозволяє встановити її призначення та визначити роль як складової сфери практичної діяльності щодо узгодження й більш повної реалізації інтересів всіх суб'єктів трудових взаємовідносин.

В ринкових умовах заробітна плата як складна економічна категорія виконує багато функцій, в основі яких лежать економічні, правові та соціальні закони суспільного розвитку. Традиційно у науковій літературі виділяють чотири функції заробітної плати, а саме: відтворювальна, стимулююча, регулююча та соціальна. На нашу думку, такий функціональний поділ обумовлений, перш за все, тим, що в комплексі ці чотири функції дозволяють врахувати інтереси кожного з учасників трудових взаємовідносин – роботодавця, працівника та держави в цілому (рисунок 1.1, побудовано за [21]).

Поряд з традиційними, у працях вітчизняних науковців зустрічаємо пропозиції щодо необхідності доповнення розглянутих функцій. Так, Колот А.М. у роботі [34] сформував зміст такої функції заробітної плати, як оптимізаційна. На думку науковця, аналіз складу витрат на оплату праці, які є важливою складовою собівартості виготовленої продукції (робіт, послуг), спонукає власника засобів виробництва до впровадження комплексу заходів, які здатні оптимізувати виробничий процес, поліпшити матеріально-технічну базу виробництва та сприяти підвищенню продуктивності зайнятих працівників. Як наслідок, на практиці реалізація оптимізаційної функції знаходить відображення у впровадженні сучасних прогресивних форм та систем оплати праці.



Рисунок 1.1 – Функції заробітної плати як соціально-економічної категорії

Заслуговує на увагу підхід Малицької І.Д. [37], яка пропонує доповнити традиційні функції заробітної плати такими функціями, як захисна та виховна. Зміст захисної функції, на думку науковця, полягає в тому, що за умови офіційного працевлаштування працівник отримує своєрідні гарантії від роботодавця у своєчасній виплаті заробітної плати, розмір якої не є нижчим за мінімально затверджений в державі; важливим є також отримання комплексу соціального захисту (тривалість робочого дня (тижня), право на відпустку, лікарняні, в майбутньому – пенсійне забезпечення тощо). Виховна функція знаходить відображення через формування у робітника розуміння потреби в працевлаштуванні, адже це є своєрідним гарантом забезпечення себе та своєї родини необхідними засобами для належного існування.

Цікавою, на нашу думку, є функція формування платоспроможного попиту, яка була запропонована Богинею Д.П., Грішновою О.А. у роботі [16].

Справді, розмір заробітної плати є своєрідним індикатором платоспроможності працівника, а її розмір впливає на структуру запитів на ринку готової продукції. Звідси, диференціація розмірів оплати праці в розмірі спеціальностей, галузей економіки та регіонів є визначальними факторами переливу трудових ресурсів, і може бути використана при плануванні соціального розвитку.

В цілому, проведені дослідження заробітної плати як економічної категорії та об'єкту обліку і оподаткування показали, що оплата праці є важливою складовою підвищення продуктивності підприємства, і може бути використана роботодавцями у якості дієвого мотиваційного інструменту. Для підвищення ефективності праці суб'єкт господарювання повинен постійно проводити моніторинг сучасних форм та прогресивних систем організації роботи з персоналом, що, з однієї сторони, сприятиме зниженню трудових витрат, з іншої, – не вплине на розмір матеріального заохочення працівників. Тому важливим для кожного підприємства є розробка заходів з удосконалення системи оплати праці, орієнтовний перелік яких показано на рисунку 1.2 (побудовано за [48]).

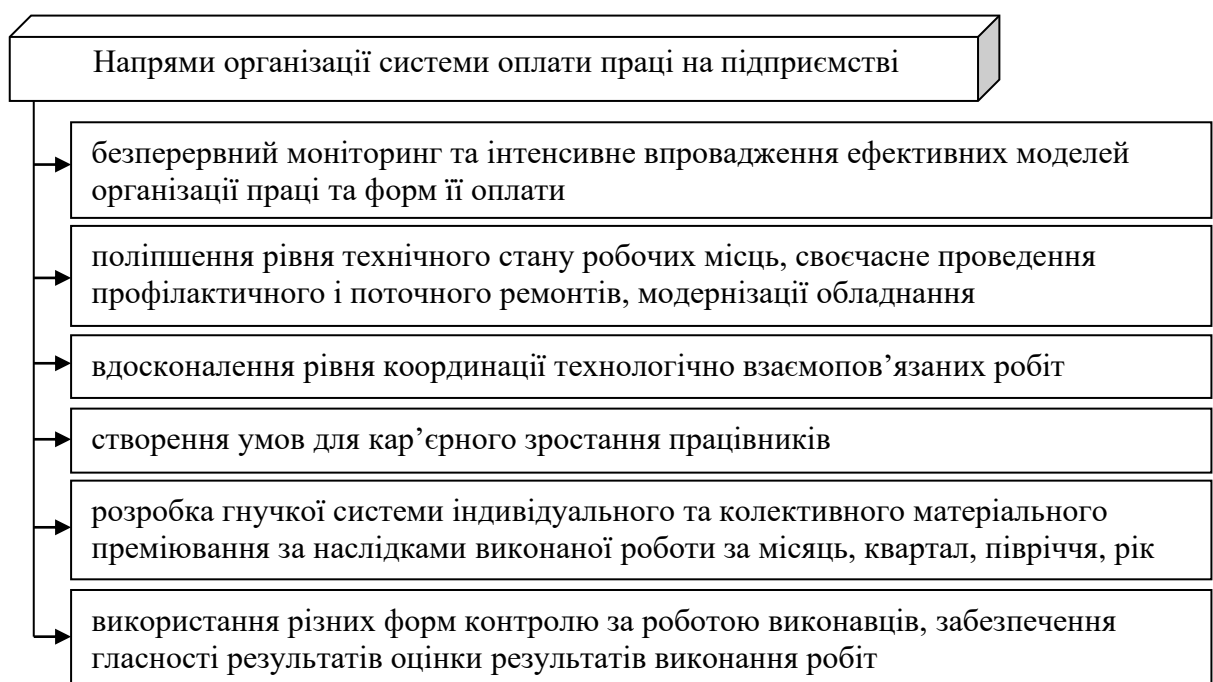


Рисунок 1.2 – Напрями удосконалення системи оплати праці на підприємстві

Звичайно, реалізація розглянутих заходів неможлива без належної системи моніторингу та контролю їх впровадження, що потребує розробки на підприємстві комплексу індикаторів, які б допомогли оцінити ефективність впроваджених дій та допомогли запобігти перевантаженню системи управління суб'єктом господарювання. Саме тому в умовах сьогодення підвищується значення напрямів удосконалення організації заробітної плати, які проводяться у взаємозв'язку із оптимізацією соціально-економічної, інформаційно-облікової, податкової, цінової та інших підсистем управління підприємством. Перед обліковою системою ставляться вимоги щодо своєчасного інформаційного забезпечення всіх ланок менеджменту, що дозволить більш оперативно реагувати на зміни навколишнього середовища.

В цілому, проведені дослідження доводять, що для вдосконалення розрахунків з оплати праці облік на підприємстві повинен бути організований таким чином, щоб сприяти підвищенню продуктивності праці та більш повному використанню робочого часу. Проводячи вдосконалення у сфері організації обліку оплати праці, суб'єкти господарювання мають обґрунтовано підходити до цього питання, обов'язково враховуючи критерії доцільності та раціональності впроваджених заходів, адже від організації обліку оплати праці залежать рівень витрат підприємства, якість, правдивість, повнота та своєчасність проведених розрахунків із персоналом з оплати праці.

На основі систематизації інформації щодо виплат і розрахунків із заробітної плати по кожному працівникові на підприємстві формується загальний фонд оплати праці, а також проводяться розрахунки з бюджетом за податками і обов'язковими платежами. Без сумніву, від якості організації обліку праці та розрахунків із заробітної плати залежить ефективність політики управління трудовими ресурсами на підприємстві, та політика щодо регулювання його фінансово-господарської діяльності.

## 1.2 Нормативно-правове регулювання організації і методики обліку та оподаткування заробітної плати на підприємстві

Питання організації виплат персоналу та формування рівня їх витрат складають основу соціально-трудова відносин в суспільстві, адже охоплюють інтереси всіх учасників трудового процесу – працівника, роботодавця і держави. Будь-які зміни, які відбуваються в сфері оплати праці, прямо чи опосередковано впливають на рівень доходів всіх членів суспільства, а також на динаміку важливих макроекономічних показників. Тому в жодній розвиненій країні світу питання формування фонду оплати праці не залишені лише на розсуд законів ринку, хоча варто відмітити, що методи, сфера та масштаби державного впливу на процеси трудової активності в кожній з них відрізняються.

Дробязко С. І. [28] до складових механізму регулювання виплат персоналу пропонує включати такі елементи:

- а) державне регулювання праці та її оплати;
- б) систему колективно-договірного регулювання, яка представлена генеральною, галузевими, регіональними угодами;
- в) колективними договорами на рівні підприємств, установ та організацій;
- г) трудовими договорами з найманими працівниками;
- д) методика визначення індивідуальної заробітної плати на кожному підприємстві через тарифну систему або безтарифну модель, методи нормування праці, вибір форм і систем оплати праці й преміювання для окремих категорій працівників.

Відповідно до ст. 8 Закону України «Про оплату праці» [5], в Україні державне регулювання оплати праці працівників підприємств усіх форм власності здійснюється шляхом:

- встановлення розміру мінімальної заробітної плати, а також інших державних норм і гарантій;

– встановлення умов і розмірів оплати праці для керівників підприємств, які засновані на державній, комунальній власності, а також працівників підприємств, установ і організацій, що фінансуються або дотуються з державного / місцевого бюджетів;

– оподаткування доходів працівників.

Система договірною регулювання оплати праці працівників, на відміну від механізму державного регулювання, передбачає застосування системи угод, які укладаються на державному (генеральна угода), галузевому (галузева угода), регіональному (регіональна угода) та виробничому (колективний договір) рівнях відповідно до Закону України «Про колективні договори і угоди» [4].

Згідно ст. 97 Кодексу законів про працю [1], форми та системи оплати праці, тарифні ставки, схеми посадових окладів, розмір та умови застосування премій, надбавок чи додаткових платежів, компенсацій та інших видів гарантійних платежів встановлюються самостійно підприємствами, установами, організаціями в колективній угоді, а за умови, якщо її не було укладено – власником або його уповноваженим органом за погодженням з профспілковим органом, або у його відсутності з іншим органом, який представляє інтереси робітників.

Система нормативно-правового регулювання обліку розрахунків з оплати праці є багаторівневою, адже, як показано на рисунку 1.3, охоплює комплекс документів, які були укладені на міжнародному, національному, регіональному та макрорівнях (побудовано за [28]).

Методологічні підходи регулювання в обліку та звітності виплат працівникам визначені у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» (далі – МСБО 19) [7], за винятком компенсаційних виплат, які проводяться інструментами власного капіталу, – їх облік регламентується – Міжнародним стандартом фінансової звітності 2 «Платіж на основі акцій». В Україні методологія обліку та звітності за виплатами працівникам визначена у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» (далі – П(С)БО 26) [8].

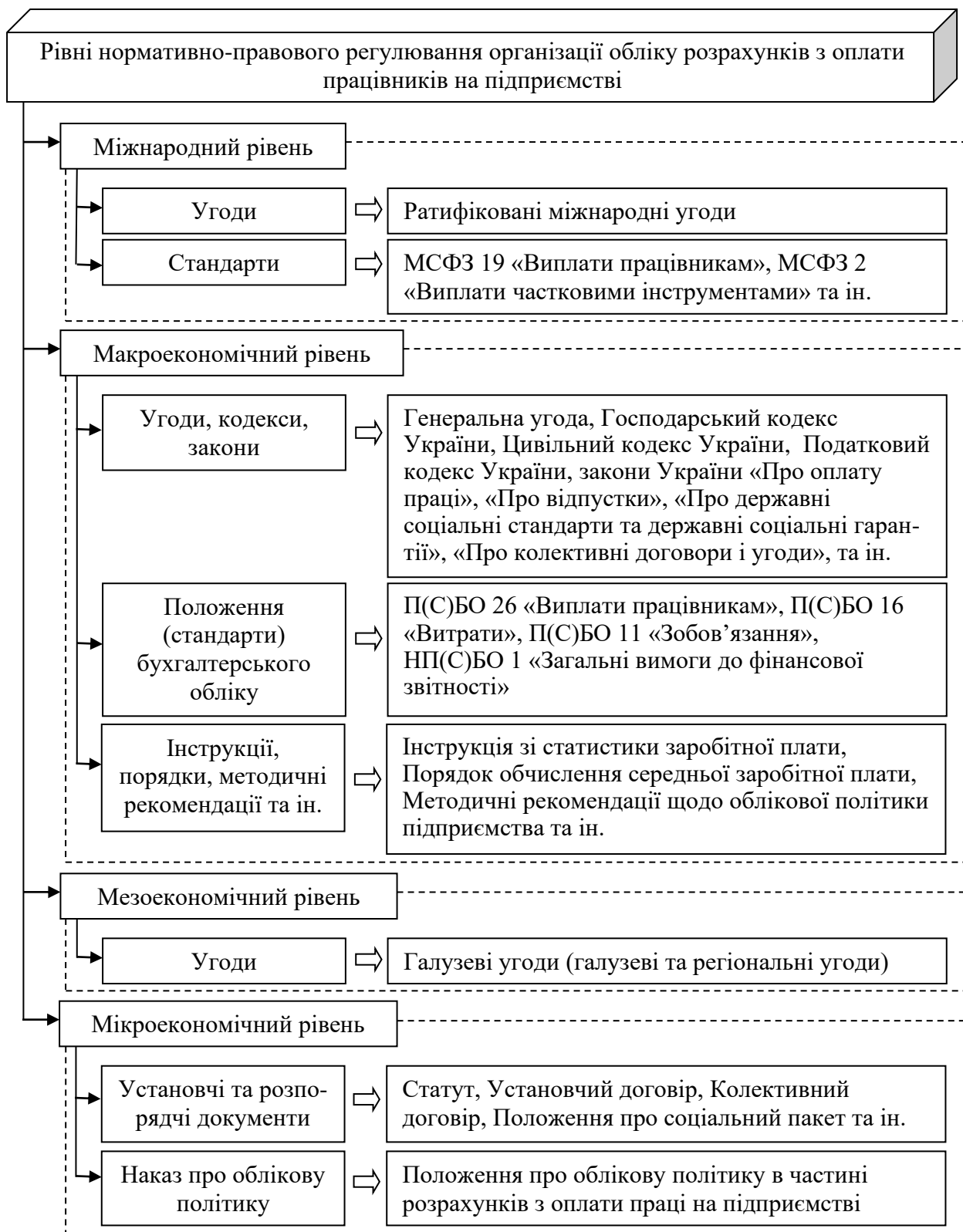


Рисунок 1.3 – Рівні нормативно-правового регулювання організації обліку розрахунків з оплати працівників на підприємстві

Порівняльний аналіз МСБО 19 «Виплати працівникам» та П(С)БО 26 «Виплати працівникам» завжди перебував у колі наукових досліджень вітчизняних вчених. Наприклад, на думку Голова С., ступінь невідповідності

зазначених нормативних документів є помірною [23]; Жолнер І. стверджує, що П(С)БО 26 та МСБО 19 майже не мають відмінностей [31]. На відміну від розглянутих підходів, Овсюк Н. та Радченко О. у роботі [41] дійшли висновку, що в П(С)БО 26 «Виплати працівникам» інформація подана в більш стислому вигляді, що дозволяє зменшити час на вивчення стандарту, але створює певні складнощі в роботі бухгалтера, адже призводить до дискусійного тлумачення окремих положень, що може в майбутньому призвести до неоднозначності їх відображення в обліку і, як наслідок, до виникнення помилок.

Відмітимо, що визначення поняття «виплати працівникам» наведене лише в МСБО 19 «Виплати працівникам». Відповідно до цього нормативного документу, виплати працівникам включають в собі всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, які були надані працівниками [7].

У вітчизняних нормативних документах з питань бухгалтерського обліку заробітної плати визначення поняття «виплати працівникам» відсутнє – П(С)БО 26 «Виплати працівникам» лише деталізує перелік груп виплат та деталізує окремі з визначень. На підставі аналізу основних ознак виплат працівникам у П(С)БО 26, Жидєєва Л.І., Стародуб І.В. пропонують доповнити нормативний документ таким визначенням: виплати працівникам – це всі форми поточної й майбутньої компенсації, а також додаткових благ, що їх надає суб'єкт господарювання працівникові та членам його сім'ї відповідно до законодавства та внутрішньої практики в обмін на поточні, минулі та майбутні послуги, які виникли у зв'язку з фактом минулих чи поточних трудових відносин [30].

Порівняльний аналіз складових виплат працівникам відповідно до МСБО 19 «Виплати працівникам» та П(С)БО 26 «Виплати працівникам» наведено у таблиці 1.3. Загалом проведені дослідження показують, що МСБО 19 властивий більший ступінь деталізації порівняно з вітчизняним стандартом. Водночас в зарубіжній практиці питання методології окремих видів виплат, зокрема, це стосується виплати інструментами власного капіталу підприємства, належить до компетенції МСФЗ 2 «Виплати частковими інструментами».

Таблиця 1.3 – Порівняльний аналіз складових виплат працівникам за МСБО 19 «Виплати працівникам» та П(С)БО 26 «Виплати працівникам»

Нормативний документ	Складові виплат	Види виплат
1	2	3
Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам»	1 Короткострокові виплати працівникам за умови, якщо очікується, що вони будуть повністю сплачені в повному обсязі протягом 12 місяців після закінчення річного звітного періоду, в якому працівники надавали відповідні послуги	1.1 Заробітна плата. 1.2 Внески на соціальне забезпечення 1.3 Оплачені щорічні відпустки 1.4 Оплачена тимчасова непрацездатність 1.5 Участь у прибутку та преміюванні 1.6 Негрошові пільги теперішнім працівникам (надання житла, автомобілів, безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг тощо)
	2 Виплати після закінчення трудової діяльності	2.1 Пенсії (наприклад, пенсії та разові виплати при виході на пенсію). 2.2 Інші виплати після закінчення трудової діяльності (страхування життя після закінчення трудової діяльності; медичне обслуговування після закінчення трудової діяльності).
	3 Інші довгострокові виплати працівникам	3.1 Додаткові оплачувані періоди відсутності на роботі (довгострокові відпустки за вислугу років; оплачувані академічні відпустки). 3.2 Виплати з нагоди ювілеїв чи інші виплати за вислугу років. 3.3 Виплати за тривалою непрацездатністю.
	4 Виплати у разі звільнення	–
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»	1 Поточні виплати працівникам – виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців	1.1 Заробітна плата за окладами і тарифами. 1.2 Інші нарахування з оплати праці. 1.3 Виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки, інший оплачуваний невідпрацьований час). 1.4 Премії та інші заохочувальні виплати 1.5 Тощо

## Кінець таблиці 1.3

1	2	3
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»	2 Виплати після закінчення трудової діяльності	Здійснюються за кожною програмою виплат після закінчення трудової діяльності
	3 Інші виплати працівникам	3.1 Інші довгострокові виплати працівникам
	4 Виплати у разі звільнення	–
	5 Виплати інструментами власного капіталу підприємства	–

Радева О.Г., Гнідкова А.В. [53] відмічають, що в П(С)БО 26 «Виплати працівникам» порівняно з МСБО 19 відсутній «Виплати працівникам» належний рівень деталізації щодо регламентації таких складових обліку витрат на оплату праці, як визнання, оцінка, порядок облікового кодування, відображення в фінансовій звітності. Водночас перевагою П(С)БО 26 є те, що нормативний документ деталізує порядок віднесення кожного з видів виплат до певної групи, та подає визначення важливих для роботи бухгалтера термінів. На думку науковців, відсутність чіткої систематизованої основи у П(С)БО 26 обумовлена існуванням розширеної нормативно-правової бази з обліку оплати праці у вигляді інструкцій, положень, порядків та ін.

На нашу думку, у МСБО 19 «Виплати працівникам» більш ґрунтовніше розглянуті окремі аспекти обліку розрахунків за виплатами працівникам. Так, на відміну від П(С)БО 26, який регламентує лише порядок організації обліку заробітної плати, премій та виплат за невідпрацьований час, МСБО 19 також розглядає облік компенсацій за відсутність працівників, а також виплат, які пов'язані з участю працівників у прибутку підприємства, негрошові пільги у формі надання житла, автомобілів, безплатних та субсидованих товарів, медичного обслуговування.

Загалом, вважаємо, в ПСБО 26 «Виплати працівникам» відсутня детальна інформація щодо методології ведення обліку окремих видів виплат працівникам, та порядку відображення інформації про витрати на оплату праці у формах фінансової звітності. Крім того, для більш практичного

використання нормативного документу доречним вважаємо розробку додаткових інструкцій та рекомендації, які б розкривали методологію ведення обліку окремих видів виплат на їх вплив на показники фінансової звітності суб'єкта господарювання.

З метою планування та регулювання обсягу витрат підприємства на оплату праці, а також для правильного оподаткування виплат персоналу та складання звітності, бухгалтер повинен чітко розрізняти, які види виплат включають до складу фонду оплати праці. Структура фонду оплати праці та перелік витрат, які її формують, визначені в Інструкції зі статистики заробітної плати (рисунок 1.4, побудовано за [10]).

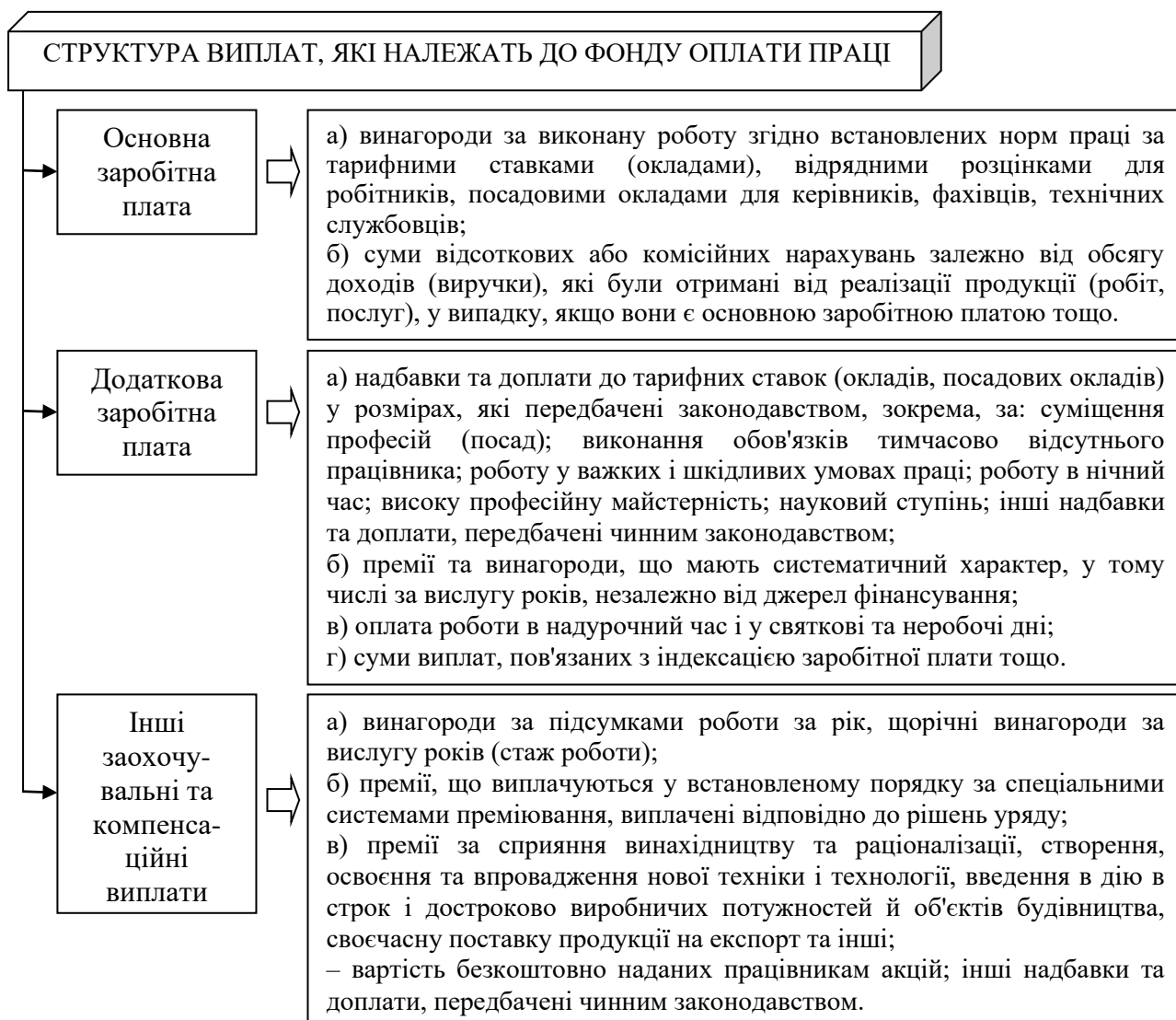


Рисунок 1.4 – Структура фонду оплати праці відповідно до Інструкції зі статистики заробітної плати

Основою нормативно-правового регулювання організації та методики облікового процесу на підприємстві є затверджений розпорядчий документ про облікову політику у формі наказу чи розпорядження. В Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємств [11] закріплено право відображати в розпорядчому документі про облікову політику лише ті принципи, методи та процедури, щодо яких в облікових нормативно-правових актах передбачено більше, ніж один варіант обліку.

У працях вітчизняних науковців зустрічаємо рекомендації щодо необхідності деталізації елементів облікової політики в частині виплат персоналу. Наприклад, Бутинець Ф. Ф., Олійник О. В., Шигун М. М., Шулепова С. М. [43] пропонують в розпорядчому документі про облікову політику в частині обліку витрат на оплату праці відображати методи стимулювання працівників, відповідальність за визначення яких покладена на власника підприємства. До основних методів стимулювання належать: розробка системи заохочення та преміювання працівників; встановлення системи нормування праці; організація порядку документування праці та її оплати тощо.

Заслуговує на увагу підхід Щирби І. М. [63], яка рекомендує відображати інформацію про виплати працівникам в кожному з розділів розпорядчого документу про облікову політику – організаційному, методичному та технічному. Зокрема, на думку науковця, в I розділі облікової політики, який стосується порядку організації облікових робіт на підприємстві, доречним є відображення такої інформації в частині виплат персоналу: критерії вибору і перелік осіб, відповідальних за ведення обліку праці та її оплати; перелік центрів витрат на оплату праці; перелік даних, які стосуються обліку персоналу та становлять комерційну таємницю, а також порядок її захисту; складові організації системи внутрішнього контролю за розрахунками з оплати праці тощо.

У II розділі розпорядчого документу про облікову політику, який стосується методології обліку окремих об'єктів, в частині виплат персоналу

необхідно зазначити: перелік систем і форм оплати праці, які використовуються на підприємстві; види робіт, які підлягають нормуванню; порядок визнання нарахованих сум виплат за поточними зобов'язаннями; послідовність нарахування виплат за невідпрацьований час, премій та інших заохочувальних видів виплат; варіант обліку витрат на оплату праці (зазначити, класи яких рахунків витрат будуть використані) тощо.

На думку Щирби І. М., технічний аспект облікової політики щодо витрат підприємства в частині виплат персоналу, розкриття якого передбачено у III розділі розпорядчого документу про облікову політику, повинен передбачати такі складові: робочий план рахунків щодо нарахування заробітної плати, утримання з неї обов'язкових податків та платежів; перелік первинних документів та облікових реєстрів, які призначені для розрахунків по оплаті праці; перелік затверджених на підприємстві графіків документообороту; визначену технологію обробки облікової інформації; склад, порядок та строки подання внутрішньої звітності; час та спосіб проведення інвентаризації зобов'язань з оплати праці тощо [63].

Для цілей дослідження підтримуємо думку Олійник В. С., яка вважає, що в розпорядчому документі про облікову політику в частині виплат персоналу доцільно відображати детальний перелік елементів, які нами узагальнено в таблиці 1.4 (побудовано за [42]).

Таблиця 1.4 – Елементи облікової політики в частині виплат працівникам

Елементи облікової політики	Інформація, яка наводиться в розпорядчому документі про облікову політику
1	2
Введення нових субрахунків (другого, третього порядків)	Зазначають субрахунки, які були додатково розроблені для кожної категорії працівників зі збереженням номерів рахунків (субрахунків), встановлених Планом рахунків бухгалтерського обліку
Програми виплат працівникам	Наводиться інформація про створені суб'єктом господарювання програми поточних виплат, програми виплат при звільненні, програми преміювання, програми інших виплат, які відповідно до чинного законодавства є виключною компетенцією керівника

Кінець таблиці 1.4

1	2
Порядок визнання виплат працівникам	Можливі два варіанти визнання виплат: а) як зобов'язання – при умові, що працівник надав виконав роботи (надав послуги) в обмін на виплати, які будуть сплачені в майбутньому; б) у складі витрат – коли суб'єкт господарювання споживає економічну вигоду, яка виникає внаслідок виконання робіт чи надання послуг працівником
Методи оцінки виплат працівникам	Обліковий працівник обирає один з методів оцінки виплат працівникам: систематичний метод; спрощений метод; актуарні методи; метод нарахування прогнозованих одиниць
Спосіб розрахунку за виплатами працівникам	Можливі два варіанти розрахунків з працівниками: через касу установи або з використанням банківських інструментів
Строки виплати заробітної плати	Варто зазначити терміни виплати авансу та заробітної плати
Джерела формування виплат працівникам	Є особливо актуальним, які суб'єкт господарювання отримує фінансування з кількох джерел
Перелік і склад забезпечень	Підприємство визначає самостійно, виходячи з необхідності та доцільності їх створення
Документальне оформлення операцій	Наводять перелік форм первинних документів, документів аналітичного обліку, які суб'єкт господарювання використовує для обліку виплат працівникам, а також зазначаються нетипові форми документів, що були розроблені підприємством самостійно
Методи стимулювання працівників	Зазначають методи стимулювання працівників, які використовуються суб'єктом господарювання: а) перелік премій, доплат, надбавок, інших заохочувальних та стимулюючих виплат; б) категорії працівників, для яких передбачені оплата харчування, житла, проїзд працівників на роботу та з роботи; в) оплата освіти, підвищення кваліфікації, відпочинку та інше

В цілому, проведений аналіз свідчить про відсутність серед науковців єдиного підходу щодо формування облікової політики в частині виплат працівникам, що обумовлено, на нашу думку, відсутністю чітких рекомендацій щодо її побудови на законодавчому рівні. Разом з тим вважаємо, що розроблений на підприємстві розпорядчий документ про облікову політику повинен стати, з однієї сторони, детальною інструкцією для працівника

бухгалтерської служби, з іншої, – не повинен дублювати положення інших нормативних документів за кожним з облікових напрямів. Потрібно пам'ятати, що для відображення окремих складових виплат працівникам чинним законодавством передбачено формування на підприємстві таких внутрішніх нормативних документів, як колективний договір, положення про оплату праці, посадові інструкції та ін.

Тому, на нашу думку, в розпорядчому документі про облікову політику щодо виплат персоналу потрібно наводити лише ті елементи обліку, для яких передбачена альтернатива відображення, зокрема: рахунки другого та третього порядку; перелік власно розроблених форм первинних документів; графіки документообороту; види резервів для відшкодування різних видів витрат працівникам. Усі наведені елементи можуть бути відображені або по змісту розпорядчого документу про облікову політику, або ж винесені в додатки.

### 1.3 Аналіз зарубіжного досвіду організації обліку та оподаткування заробітної плати

Заробітна плата є важливою соціально-економічною категорією, формування якої відбувається як під впливом державних регуляторів, так і під дією ринкових сил. Оскільки сума отриманих виплат за результатами трудової діяльності є зазвичай головним джерелом доходів громадян, на державному рівні встановлено ряд соціальних гарантій, які дозволяють забезпечити працівника, та гарантувати йому можливість отримання заробітку, достатнього для забезпечення мінімально необхідних життєвих потреб. Ці гарантії реалізуються шляхом встановлення мінімальної заробітної плати, прожиткового мінімуму громадян, податкової соціальної пільги та ін. Політика держави у сфері соціального захисту є своєрідним індикатором рівня розвитку країни, тому важливим для цілей дослідження вважаємо аналіз зарубіжного

досвіду організації обліку та оподаткування виплат персоналу.

Тибінка Г., Кохана Т. [58] виділяють п'ять типів європейських країн за критерієм встановлення мінімальної заробітної плати:

– до першого типу науковці пропонують віднести Францію, Румунію, Чехію, Словенію, Нідерланди, Люксембург, Португалію. У цих країнах розмір мінімальної заробітної плати встановлюється у законодавчому порядку на національному рівні. При цьому можливі два варіанти: уряд встановлює її самостійно (Франція) або ж після консультацій з профспілками і об'єднаннями роботодавців (Люксембург, Нідерланди, Португалія тощо);

– до другого типу віднесено такі країни, як Бельгія, Греція, Данія, Болгарія, в них мінімальна заробітна плата встановлюється як результат національних колективних переговорів;

– третій тип представлений такими країнами, як Німеччина, Іспанія, Австрія, Італія та Угорщина, і відповідно до чинного законодавства мінімальна заробітна плата в них встановлюється у рамках колективних переговорів на рівні різних галузей економіки. Відмітимо, що ці угоди поширюються і на підприємців, які не брали участі у переговорах;

– до четвертого типу віднесено такі країни, як Норвегія, Фінляндія та Швеція, відмінною особливістю встановлення мінімальною заробітної плати яких є те, що колективні угоди щодо її розміру охоплюють усіх працюючих, але без обов'язкового розповсюдження на підприємців, які не прийняли участі в підписанні цих угод;

– в країнах п'ятого типу, серед яких варто відмітити Англію та Ірландію, мінімальна заробітна плата встановлюється урядом тільки в окремих видах економічної діяльності, для яких характерна низька заробітна плата, оскільки колективні домовленості щодо виплат персоналу проводяться на рівні підприємств, компаній, фірм, організацій.

Незалежно від типу, в кожній країні існують свої особливості встановлення заробітної плати. Наприклад, у Німеччині важливим чинником нормування оплати праці є регіональний (на рівні земель) аспект. У Франції,

де мінімальна заробітна плата встановлюється на національному рівні, уряд додатково визначає її розмір для окремих професій, яким властивий низький розмір виплат персоналу. У Німеччині, Австрії, Угорщині та Італії мінімальна заробітна плата диференціюється для кожної галузі економіки з урахуванням характеру та умов праці.

Порядок та терміни перегляду розмірів мінімальної заробітної плати в різних країнах також відмінні. Так, у більшості країн Європи розмір мінімальної заробітної плати переглядається при зростанні індексу цін на товари та послуги. У деяких країнах враховують інші важливі для розвитку економіки показники, наприклад, підвищення продуктивності праці, рівень інтенсивності виробництва та ін. Наприклад, в Іспанії і Греції мінімальна заробітна плата переглядається один раз на рік за результатами колективних переговорів та враховуючи динаміку таких показників, як індекс зростання цін, продуктивність праці в середньому в галузі. У Бельгії та Ірландії перегляд розміру мінімальної заробітної плати здійснюється на рівні галузі кожні два роки за участі представників усіх галузей без втручання держави.

Проте, законодавством більшості європейських країн визначено, що мінімальна заробітна плата може переглядатись і раніше у зв'язку зі зростанням вартості життя. Так, у Данії мінімальна заробітна плата встановлюється один раз на два роки, і переглядається залежно від економічної ситуації в країні, а також купівельної спроможності населення. У Нідерландах, Словенії, Люксембурзі та Німеччині перегляд мінімальної заробітної плати здійснюється два рази на рік, що передбачено в угодах та колективних договорах.

У країнах з розвинутою ринковою економікою існує великий досвід застосування різноманітних систем оплати праці на підприємстві. Зокрема, Дорош Н. І., Філоненко Н.М. у дослідженні [26] зазначають, що для Швеції характерна солідарна система нарахування заробітної плати; в Японії пріоритетом є оплата з урахуванням стажу роботи працівника в компанії; в Німеччині роблять акцент на стимулюванні зростання продуктивності праці на

підприємстві; для США характерними є доплати за кваліфікацію; у Великобританії зазвичай проводять доплати за індивідуальними контрактами; в Італії поширені виплати колективних та індивідуальних надбавок до галузевої тарифної ставки, а також надбавок у зв'язку зі зростанням вартості життя.

Проте, яка б система оплати праці не була обрана, держава залишає за собою функції створення єдиної законодавчо-нормативної бази у сфері обліку й оподаткування виплат персоналу, і її послідовне впровадження сприяє правильному нарахуванню заробітної плати, та проведення відповідних утримань з неї обов'язкових податків і зборів.

У більшості розвинених країнах існують затверджені на державному рівні нормативно-правові документи, які визначають основні процедури встановлення, зміни та перегляду трудових відносин на підприємствах. Наприклад, законодавством про працю встановлюють такі нормативи: правила щодо порядку та строку виплати заробітної плати, методика нарахування та оплати відпусток, святкових днів, інших видів виплат та компенсацій, методи захисту доходів працівників від надмірних відрахувань, порядок проведення індексації. На закордонних підприємствах переважно застосовується погодинна форма оплати праці; передумовою для впровадження якої є акцент роботодавця на поліпшенні якості продукції, а не її кількості.

Традиційно механізм державного регулювання виплат персоналу в країнах ЄС базується на співвідношенні таких складових:

- 1) державне регулювання: розмір мінімальної заробітної плати, критерії та умови її збільшення; податкова політика у сфері нарахувань та утримань з доходів працівників;
- 2) колективно-договірне регулювання на галузевому рівні: порядок індексації доходів; встановлення форм і систем оплати праці;
- 3) колективні договори: розміри тарифних ставок і посадових окладів, види доплат та надбавок;
- 4) ринок праці: формування заробітної плати в розрізі професій, регіонів.

Зазвичай в країнах ЄС використовуються три моделі стимулювання праці:

а) безпреміальна – в цій моделі функції мотивації праці виконує сама заробітна плата;

б) преміальна – крім заробітної плати, працівник додатково отримує виплати, пов'язані з сумою доходу чи прибутку, які підприємство отримує в кінці звітного періоду;

в) преміальна – додатково до заробітної плати працівник отримує виплати, розмір яких формується залежно від індивідуальних результатів праці [26].

Особливістю побудови систем стимулювання у європейських країнах є більш широке використання заохочувальних інструментів за впровадження різноманітних нововведень. Наприклад, більшість підприємств створюють преміальні фонди, кошти з яких спрямовують на винагороду працівникам за створення, впровадження і випуск нових видів продукції (послуг), відповідно, розмір цих виплат варіюється залежно від приросту обсягу продажів нової продукції, а також її частки в загальному обсязі виробництва.

Цікавим, на нашу думку, є зарубіжний досвід формування та застосування систем матеріального заохочення персоналу, визначальними елементами якої є: більш широке використання можливостей тарифної системи; диференціація застосовуваних прогресивних форм оплати праці; вища оплата за розумову працю; суттєва індивідуалізація заробітної плати. Поширеним за кордоном є впровадження тарифної системи як інструменту диференціації виплат персоналу залежно від складності, умов і важливості роботи для суб'єкта господарювання. Відмітимо, що у високорозвинених країнах світу переважно застосовуються єдині тарифні сітки для робітників, спеціалістів та службовців. Кожна галузь економіки зазвичай формує власні тарифні сітки, які, в подальшому, модифікуються під потреби підприємства.

В цілому, проведені дослідження особливостей організації виплат персоналу показує, що в країнах з розвинутою ринковою економікою, подібно

до України, регулюючі функції держави зазвичай полягають у визначенні розміру мінімальної заробітної плати та суми прожиткового мінімуму, та встановленні ряду соціальних гарантій для соціально незахищених верств населення.

Пандемія коронавірусної хвороби (COVID-19), які спалахнула в грудні 2019 року, стала суттєвим викликом для більшості економік, та показала силу державних регуляторів, в тому числі й у сфері виплат персоналу. У більшості країн світу в терміновому порядку були реалізовані комплекси заходів, дія яких спрямовувалась як на підтримку роботодавців, так і можливість збереження робочих місць та отримання допомоги працівникам.

Наприклад, в Польщі роботодавцям було дозволено змінити графіки роботи та запровадити на підприємствах роботу в понаднормовий час, якщо ці заходи дозволять продовжити їх безперебійну діяльність. Для підтримки підприємств малого і середнього бізнесу, з метою збереження робочих місць, для штатних працівників на період хвороби була передбачена допомога терміном до 3 місяців, розмір якої становить 50% розміру їх доходів.

В Болгарії було запроваджено програму «Міра 60/40» з метою підтримки роботодавців у тих галузях, які найбільше постраждали від COVID-19, зокрема, це стосується сфери роздрібної торгівлі, готельно-ресторанного бізнесу та ін. Реалізація цієї програми передбачала, що держава бере на себе зобов'язання профінансувати 60% суми заробітної плати непрацюючим працівникам терміном до 3 місяців, а решту 40% сплачує роботодавець. З іншої сторони, з метою захисту роботодавця законодавство дозволило їм в односторонньому порядку запроваджувати неповний робочий день терміном не більше 3 місяців, а також надавати оплачувану щорічну відпустку без згоди працівника терміном не більше 10 днів.

У Великій Британії ввели програмну компенсацію для роботодавців у розмірі до 80% витрат на оплату праці працівників, які змушені були перебувати у відпустці через COVID-19. При цьому працівникам, які на момент хвороби працювали у декількох роботодавців, отримали право

перебувати у вимушеній відпустці за кожним з місць роботи і, відповідно, отримувати допомогу за кожним з них [45].

Загалом проведене дослідження у сфері організації виплат персоналу ще раз показало, що незалежно від рівня розвитку країни та ступеня ринкового регулювання ключові аспекти соціального захисту продовжують перебувати під контролем держави. Що стосується зарубіжного досвіду оподаткування доходів громадян, відмітимо, що у світі використовується дві системи формування прибуткового податку – шедулярна та глобальна. Реалізація шедульної системи передбачає розподіл доходів працівників залежно від джерел їх формування на певні частини (шедули), по відношенню до кожної з яких здійснюється окреме оподаткування шляхом стягнення двох видів податків: основного (використовуються пропорційні ставки) та додаткового (застосовуються прогресивні ставки). Водночас, як показує практика, найбільше розповсюдженою знайшла друга система, яка передбачає утримання прибуткового податку із сукупного доходу працівника з використанням прогресивної шкали ставок [28].

Наприклад, у Німеччині підлягає оподаткуванню заробітна плата осіб, які є громадянами країни або ж постійно проживають на її території. Ставка податку на прибуток фізичних осіб в Німеччині має прогресивний характер, поділена на зони, і її розмір становить 0% та від 14% до 45% залежно від розміру отриманих працівником доходів (таблиця 1.5, побудовано за [15]). Як бачимо, ставка податку на доходи в країні не відображається у фіксованих відсотках, а визначається за формулами з використанням тарифної сітки, тобто чим вищий рівень доходу, тим більшим є розмір прибуткового податку.

Загалом для цілей оподаткування податком на доходи фізичних осіб в Німеччині розроблено шість зон, змінювати які можна один раз на рік. Так, якщо за результатами звітного періоду при подачі декларації виявиться вигідним поміняти категорію приналежності, то на підставі поданої працівником заяви інспектори проводять перерахунок платежу, та повертають грошові кошти, які були надмірно сплачені.

Таблиця 1.5 – Диференціація ставок податку на доходи фізичних осіб у Німеччині

Зона оподаткування	Розмір доходу	Ставка податку на доходи
Nullzone (нульова зона)	Не більше 9000,0 євро на рік	0%
Untere progressionszone (нижня зона прогресивної ставки)	Від 9001,0 євро до 13996,0 євро	14%-24%
obere progressionszone (верхня зона прогресивної ставки)	Від 13 997,0 євро до 54949,00 євро	24%-42%
proportionalzone (перша фіксована зона)	від 54950,0 євро до 260532,0 євро	42%
proportionalzone, reichensteuer (друга фіксована зона)	від 260533,0 євро	45%

Варто також звернути увагу, що відповідно до податкового законодавства Німеччини, оподаткуванню підлягає заробітна плата – бруто, тобто сума виплат персоналу, яка прописана в трудовому договорі (контракті). Тобто в кінці звітного періоду роботодавець визначає розмір заробітної плати працівника, і за умови, якщо ця сума нижча неоподаткованого мінімуму, йому не нараховується податок на доходи. Проте потрібно пам'ятати, що незалежно від розміру доходів фізичних осіб, вони є базою для вирахування соціальних та страхових зборів і платежів.

У Польщі діють дві ставки податку на доходи фізичних осіб, які істотно відрізняються між собою, та дозволяють реалізувати принцип соціальної справедливості в країні. На думку Тофан І. М., Синявської Л.В. [60], таке оподаткування доходів фізичних осіб можна вважати прогресивним, адже по мірі зростання доходу працівника спостерігаємо збільшення ставки його оподаткування. Так, відповідно до законодавства Польщі, якщо загальна сума доходу фізичної особи протягом року не перевищує 85520 злотих, то ставка податку на прибуток становить 18%; для суми виплат персоналу, яка перевищує зазначену величину, застосовується ставка податку в розмірі 32%.

Варто звернути увагу на те, що до заробітної плати працівників застосовується т.зв. квота доходу – сума, яка не оподатковується та на розмір якої зменшується об’єкт оподаткування. Порядок застосування податкової квоти показано у таблиці 1.6 (побудовано за [15]).

Таблиця 1.6 – Порядок застосування податкової квоти до доходів фізичних осіб у Польщі

Сума доходів фізичних осіб на рік	Розмір податкової квоти
До 8000,0 злотих	8000,0 злотих
8001,0 злотих – 13000,0 злотих	8000,0 злотих
13001,0 злотих – 85528,0 злотих	3091,0 злотих
Більше 85528,0 злотих	Не застосовується

В інших розвинених країнах світу також спостерігаємо перевагу застосування прогресивної шкали ставок податку на доходи фізичних осіб. Наприклад, у таблиці 1.7 узагальнено досвід оподаткування доходів у Франції, Італії, Австрії, Швеції, Нідерландах (побудовано за [15])

Таблиця 1.7 – Диференціація ставок податку на доходи фізичних осіб в окремих розвинених країнах світу, які використовують прогресивну шкалу

Країна	Річний розмір доходу	Ставка податку на доходи	Розмір податкової квоти
1	2	3	4
Франція	До 9807,0 євро	0%	9807,0 євро
	від 9807,0 до 27 086,0 євро	14%	
	від 27086,0 до 72617,0 євро	30%	
	від 72617,0 до 153783,0 євро	41%	
	понад 153783,00 євро	45%	
Італія	0 до 15 000,00 євро	23%	–
	від 15001,0 до 28 000,0 євро	27%	
	від 28001,0 до 55000,00 євро	38%	
	від 55001,0 до 75000,0 євро	41%	
	понад 75001,0 євро	43%	

Кінець таблиці 1.7

1	2	3	4
Австрія	менше 11000,0 євро	0%	–
	від 11000,0 до 18 000,0 євро	25%	
	від 18000,0 до 31000,0 євро;	35%	
	від 31000,0 до 60000,0 євро	42%	
	від 60000,0 до 90000,0 євро	48%	
	від 90000,0 до 1000000,0 євро	50%	
	понад 1000000,0 євро	55%	
Швеція	від 0 до 438900,0 шведських крон	0%	–
	від 439000,0 до 638500,0 шведських крон	20%	
	понад 638500,0 шведських крон	25%	
Нідерланди	до 19 982,00 євро	8,9%	2254,0 євро
	від 19982,0 до 33791,0 євро	13,5%	
	від 33791,0 до 67072,0 євро	40,8%	
	понад 67072,0 євро	52%	

Як бачимо, використання прогресивної шкали ставок податку на доходи фізичних осіб дозволяє реалізувати принцип соціальної справедливості по відношенню до осіб з низьким рівнем доходу. Хоча, як показують дослідження, деякі країни продовжують використовувати фіксовану ставку прибуткового податку – наприклад, у Чехії її розмір становить 15%, в Естонії – 20%.

В цілому, вивчення зарубіжного досвіду у сфері організації обліку та оподаткування виплат персоналу показує, що незважаючи на рівень економічного розвитку країни, такі показники, як мінімальна заробітна плата, формування тарифних систем і посадових окладів, організація систем стимулювання працівників, оподаткування доходів фізичних осіб – продовжують перебувати під наглядом державних або місцевих органів влади.

## 2 ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ НА ПРИКЛАДІ ПРИВАТНОГО ПІДПРИЄМСТВА «РЕКРАФТ»

### 2.1 Характеристика діяльності приватного підприємства «Рекрафт»

Приватне підприємство «Рекрафт» було створене у лютому 2020 року. Відповідно до установчих документів, основним видом діяльності суб'єкта господарювання є оптова торгівля запасними частинами й деталями для автотранспортних засобів. До інших видів діяльності, які передбачені внутрішніми документами підприємства, належать:

- а) технічне обслуговування і ремонт автотранспортних засобів;
- б) виробництво й відновлення протектора гумових шин;
- в) неспеціалізована оптова торгівля;
- г) роздрібна торгівля деталями і приладдям для автотранспортних засобів.

Для забезпечення своєї діяльності у приватному підприємстві «Рекрафт» створено статутний капітал в розмірі 5,0 тис. грн. Суб'єкт господарювання має самостійний баланс, відкритий поточний рахунок в банківській установі, печатку та кутовий штамп зі своїм найменуванням. Приватне підприємство «Рекрафт» самостійно здійснює господарську, комерційну та інші види діяльності, веде облік, складає й подає звітність тощо. Підприємство перебуває на загальній системі оподаткування, і є платником ПДВ.

Основні показники діяльності приватного підприємства «Рекрафт» у 2020-2021 роках наведено в таблиці 2.1 (за даними додатку А).

Протягом досліджуваного періоду у суб'єкта господарювання спостерігаємо збільшення за показниками чистого доходу від реалізації товарів на 2647,4 тис. грн. або 2,05 рази, а також собівартості реалізованих

товарів – на 2347,9 тис. грн. або в 2,1 рази. Порівняно однакові темпи зростання проаналізованих показників обумовили відносно незначне збільшення витрат на 1 грн. реалізованих товарів – з 0,86 грн. до 0,88 грн. Водночас величина чистого прибутку приватного підприємства «Рекрафт» зросла з 18,2 тис. грн. до 133,8 тис. грн., або в 6,35 рази.

Таблиця 2.1 – Основні техніко-економічні показники діяльності приватного підприємства «Рекрафт» у 2020-2021 роках

Показники	Одиниця виміру	2020 рік	2021 рік	Відхилення	
				тис. грн.	%
Чистий дохід від реалізації товарів	тис. грн.	1292,2	3939,6	2647,40	204,88
Собівартість реалізованих товарів	тис. грн.	1115,5	3463,4	2347,90	210,48
Величина витрат на 1 грн реалізованих товарів	грн.	0,86	0,88	0,02	2,33
Чистий прибуток за звітний період	тис. грн.	18,2	133,8	115,60	635,16
Фонд оплати праці працюючих	тис. грн.	95,16	102,0	6,84	7,19
Чисельність працюючих	чол.	1	1	0,0	0,0
Середньомісячна заробітна плата одного працюючого	грн.	7930,0	8500,0	570,0	7,19
Середньорічна первісна вартість основних засобів	тис. грн.	21,0	43,25	22,25	105,95
Фондовіддача	грн./грн.	61,53	91,09	29,56	48,04
Фондоозброєність	тис. грн. / чол.	21,0	43,25	22,25	105,95

На досліджуваному підприємстві працює 1 чоловік, його середньомісячна заробітна плата протягом 2020-2021 років зросла на 570,0 грн., або 7,19%; відповідно, спостерігаємо аналогічне збільшення і за показником фонду оплати праці працюючих.

Незважаючи на позитивну динаміку величини первісної вартості основних засобів (на 22,25 тис. грн. або в 1,06 рази), за даними додатку А, всі необоротні активи є повністю зношеними. Разом з тим, збільшення величини

основних засобів справило гарний вплив на показники фондовіддачі та фондоозброєності суб'єкта господарювання.

В цілому, проведений аналіз основних техніко-економічних показників засвідчив покращення діяльності приватного підприємства «Рекрафт» у 2021 році порівняно з 2020 роком, що знайшло відображення у позитивній динаміці чистого доходу від реалізації товарів, чистого прибутку за звітний період, зростанні показників фондовіддачі та фондоозброєності.

Наступним етапом аналізу є вивчення складу, структури та динаміки активу та пасиву балансу суб'єкта господарювання у 2020-2021 роках. Оцінка складу, структури й динаміки активів приватного підприємства «Рекрафт» наведена у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Склад, структура та динаміка активів приватного підприємства «Рекрафт» у 2020-2021 роках

Активи	31.12.2020		31.12.2021		Зміна		
	тис. грн	пит. вага, %	тис. грн	пит. вага, %	абсолютна, тис.грн	відносна, %	питомої ваги, %
<i>Необоротні активи</i>	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Основні засоби за первісною вартістю	21,0	12,21	65,5	15,25	44,50	211,90	3,04
Знос основних засобів	(21,0)	-12,21	(65,5)	-15,25	-44,50	211,90	-3,04
<i>Оборотні активи</i>	172,0	100,0	429,4	100,0	257,40	149,65	0,0
Запаси	99,2	57,67	179,8	41,87	80,60	81,25	-15,80
Поточна дебіторська заборгованість	19,6	11,40	84,5	19,68	64,90	331,12	8,28
Гроші та їх еквіваленти	42,8	24,88	161,9	37,70	119,10	278,27	12,82
Інші оборотні активи	10,4	6,05	3,2	0,75	-7,20	-69,23	-5,30
Баланс	172,0	100,0	429,4	100,0	257,40	149,65	0,0

Протягом періоду, що досліджувався, загальна величина активів суб'єкта господарювання збільшилась на 257,4 тис. грн. або в 1,5 рази, що обумовлено позитивною динамікою оборотних активів. Незважаючи на збільшення первісної вартості основних засобів у 2021 році порівняно з 2020 роком, їх зміна не вплинула на величину активу приватного підприємства «Рекрафт»,

оскільки як в попередньому, так і в поточному році необоротні активи були повністю зношені.

Оборотні активи суб'єкта господарювання були сформовані із запасів, поточної дебіторської заборгованості, грошових коштів і їх еквівалентів, а також інших оборотних активів. Суттєве збільшення оборотних активів підприємства було обумовлене позитивною динамікою всіх їх складових. У структурі оборотних активів приватного підприємства «Рекрафт» спостерігаємо збільшення частки поточної дебіторської заборгованості (на 8,28%) та грошових коштів і їх еквівалентів (на 12,82%); частка запасів зменшилась на 15,80%.

Оцінка складу, структури і динаміки пасивів суб'єкта господарювання представлені у таблиці 2.3. Як бачимо, протягом 2020-2021 років загальна величина пасивів приватного підприємства «Рекрафт» збільшилась на 257,4 тис. грн. або в 2,6 рази, що обумовлено позитивною динамікою як власного капіталу, так і поточних зобов'язань. Власний капітал підприємства протягом досліджуваного періоду збільшився на 133,8 тис. грн. або в 5,8 рази, що обумовлене зростанням суми нерозподіленого прибутку з 18,2 тис. грн. у 2020 році до 152,0 тис. грн. у 2021 році; величина капіталу суб'єкта господарювання залишалась незмінною, і склала 5,0 тис. грн.

Сума поточних зобов'язань приватного підприємства «Рекрафт» за період, що аналізується, збільшилась на 123,6 тис. грн. або 83,06%. Найбільше на зростання досліджуваного показника вплинуло збільшення суми короткострокових кредитів банків на 60,0 тис. грн. (66,67%), поточної кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги – на 55,3 тис. грн. або в 1,6 рази, а також поточної кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом – на 23,80 тис. грн. або в 3,8 рази.

У структурі пасивів приватного підприємства «Рекрафт» як у 2020, так і в 2021 році основну питому вагу займали поточні зобов'язання, проте їх частка за досліджуваний період зменшилась на 23,07% і склала 63,44%, що свідчить про зменшення залежності суб'єкта господарювання від зовнішніх короткострокових джерел фінансування.

Таблиця 2.3 – Склад, структура і динаміка пасивів приватного підприємства «Рекрафт» у 2020-2021 роках

Пасиви	31.12.2020		31.12.2021		Зміна		
	тис. грн.	пит. вага, %	тис. грн.	пит. вага, %	абсолютна, тис.грн.	відносна, %	питомої ваги, %
<i>Власний капітал</i>	23,2	13,49	157,0	36,56	133,80	576,72	23,07
Капітал	5,0	2,91	5,0	1,16	0,0	0,0	-1,74
Нерозподілений прибуток	18,2	10,58	152,0	35,40	133,80	735,16	24,82
<i>Поточні зобов'язання</i>	148,8	86,51	272,4	63,44	123,60	83,06	-23,07
Короткострокові кредити банків	90,0	52,33	150,0	34,93	60,00	66,67	-17,39
Поточна кредиторська заборгованість за:							
– товари, роботи, послуги	34,1	19,83	89,4	20,82	55,30	162,17	0,99
– розрахунками з бюджетом	6,2	3,60	30,0	6,99	23,80	383,87	3,38
– розрахунками зі страхування	0,5	0,29	0,4	0,09	-0,10	-20,0	-0,20
– розрахунками з оплати праці	2,0	1,16	2,6	0,61	0,60	30,0	-0,56
Інші поточні зобов'язання	16,0	9,30	0,0	0,0	-16,00	-100,0	-9,30
Баланс	172,0	100,0	429,4	100,0	257,40	149,65	0,0

На рисунку 2.1 наведено динаміку фінансових результатів приватного підприємства «Рекрафт» у 2020-2021 роках. Проведені дослідження показують, що протягом досліджуваного періоду суб'єкт господарювання отримував прибутки, проте їх величина суттєво між собою відрізнялась. Так, якщо у 2020 році за результатами своєї діяльності сума прибутку підприємства становила 18,2 тис. грн., то в 2021 році – збільшилась до 133,8 тис. грн.

Суттєві відмінності щодо сум отриманого прибутку суб'єктом господарювання активізували питання вивчення складу та структури його доходів та витрат за досліджуваний період. У таблиці 2.4 представлено склад і структуру доходів приватного підприємства «Рекрафт» у 2020-2021 роках.

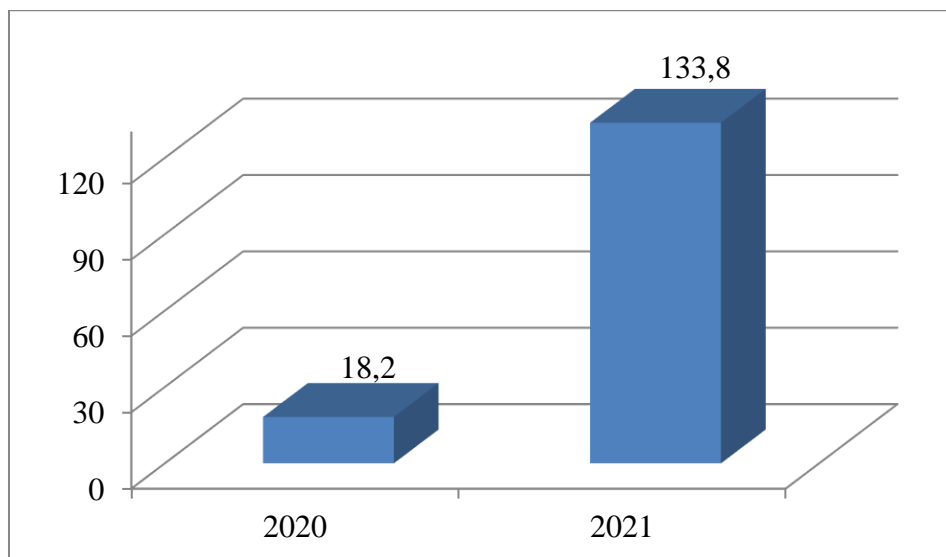


Рисунок 2.1 – Динаміка фінансових результатів приватного підприємства «Рекрафт» у 2020-2021 роках

Проведені дослідження показують, що доходи суб'єкта господарювання як у 2020, так і в 2021 роках формувались виключно з доходів від реалізації товарів; жодних інших джерел надходження грошових коштів на підприємстві не було.

Таблиця 2.4 – Аналіз складу та структури доходів приватного підприємства «Рекрафт» у 2020-2021 роках

Вид доходів	2020 рік		2021 рік		Різниця	
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%
Чистий дохід від реалізації товарів	1292,2	100,0	3939,6	100,0	2647,4	204,88
Інші операційні доходи	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Разом	1292,2	100,0	3939,6	100,0	2647,4	204,88

Склад і структура витрат суб'єкта господарювання за аналогічний період наведені у таблиці 2.5. Як бачимо, витрати приватного підприємства як у 2020, так і в 2021 роках формувались з двох складових – собівартості реалізованих товарів та інших операційних витрат. У структурі витрат суб'єкта господарювання основну питому вагу займала собівартість реалізованих товарів – 87,83% у 2020 році та 91,71% – у 2021 році.

Таблиця 2.5 – Аналіз складу та структури витрат приватного підприємства «Рекрафт» у 2020-2021 роках

Вид доходів	2020 рік		2021 рік		Різниця	
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%
Собівартість реалізованих товарів	1115,5	87,83	3463,4	91,71	2347,90	210,48
Інші операційні витрати	154,5	12,17	313,0	8,29	158,50	102,59
Разом	1270,0	100,0	3776,4	100,0	2506,40	197,35

В цілому, проведені дослідження діяльності приватного підприємства «Рекрафт» протягом 2020-2021 років дозволяють зробити наступні висновки:

– аналіз основних техніко-економічних показників засвідчив покращення діяльності суб'єкта господарювання, що знайшло відображення у позитивній динаміці чистого доходу від реалізації, зростанні величини чистого прибутку, покращенні показників фондівіддачі та фондоозброєності;

– незважаючи на те, що структурі пасивів приватного підприємства «Рекрафт» як у 2020, так і в 2021 році основну питому вагу займали поточні зобов'язання, проте їх частка за досліджуваний період зменшилась на 23,07% і склала 63,44%, що свідчить про зменшення залежності суб'єкта господарювання від зовнішніх короткострокових джерел фінансування;

– аналіз динаміки фінансових результатів суб'єкта господарювання протягом 2020-2021 років дозволяє зробити висновок про стійку прибуткову діяльність приватного підприємства «Рекрафт»;

– доходи підприємства протягом досліджуваного періоду формувались виключно з доходів від реалізації товарів; до складу витрат входили собівартість реалізованих товарів та інші витрати, проте основну питому вагу у витратах займала собівартість реалізованих товарів.

## 2.2 Організація обліку та оподаткування заробітної плати на підприємстві

На порядок організації бухгалтерського обліку та оподаткування заробітної плати впливають ряд зовнішніх та внутрішніх факторів, серед яких: мета та основні завдання організації обліку і оподаткування заробітної плати; система нормативно-правового регулювання; внутрішня політика щодо виплат персоналу; форми і системи оплати праці, які використовує суб'єкт господарювання; порядок організації синтетичного і аналітичного обліку нарахування, оподаткування та виплати заробітної плати. Кожен із перерахованих факторів впливає на ефективність організації обліку заробітної плати, та визначає проблемні аспекти у сфері оподаткування виплат персоналу.

Основними завданнями і, відповідно, об'єктами організації обліку праці та її оплати на підприємстві є:

- облік робочого часу та контроль за його використанням,
- облік виробітку робітників, а також контроль за виконанням норм виробітку;
- узагальнення заробітної плати в розрізі її видів та форм, а також об'єктів обліку витрат;
- облік розрахунків за виплатами працівникам, та іншими видами виплат;
- організація виплати заробітної плати;
- організація роботи апарату бухгалтерії (облікового працівника або відділу обліку праці і заробітної плати).

Ефективно побудована організація обліку заробітної плати базується на діючих нормативно-правових документах, які затверджені на державному рівні, та внутрішніх розпорядчих документах суб'єкта господарювання. Так, для організації роботи з персоналом важливе значення має такий внутрішній розпорядчий документ, як колективний договір, адже в ньому прописуються

основні аспекти соціальної політики підприємства – перелік форм та систем оплати праці, форми мотивації працівників та ін.

Як показує практика, зазвичай суб'єкти господарювання обирають традиційні форми та системи оплати праці, проте в сучасних реаліях потребують їх перегляду та вдосконалення з урахуванням міжнародного досвіду. У п. 1.3 дипломної роботи було зроблено цілком логічний висновок, що на міжнародному рівні системи виплат персоналу більше орієнтовані на мотивацію працівників, ніж традиційні системи оплати праці в Україні. Крім того, основною перевагою нетрадиційних для вітчизняних суб'єктів господарювання систем оплати праці є їх зрозумілість та простота впровадження, а також підвищення ролі стимулюючої функції заробітної плати. Вважаємо, що організація бухгалтерського обліку заробітної плати на вітчизняних підприємствах повинна забезпечити реалізацію всіх функцій заробітної плати, і лише в такому випадку вона буде ефективною.

На думку Подмешальської Ю.В., Панченко А.М. [49], організація бухгалтерського обліку заробітної плати в суб'єктів господарювання розпочинається саме з вибору форм і систем оплати праці. Особливості організації обліку заробітної плати як важливої соціально-економічної категорії передбачають необхідність визначення основних складових, від яких залежить організація обліку, зокрема:

- застосовуваних на підприємстві форм та систем оплати праці, її розцінок, тарифних сіток, схем посадових окладів, умов запровадження та розмірів надбавок, доплат, премій, винагород та інших заохочувальних, компенсаційних й гарантійних виплат;
- облік особового складу та облік використання робочого часу;
- характер взаємозв'язків бухгалтерії зі структурними підрозділами підприємства;
- призначення відповідальних у структурних підрозділах за оформлення необхідних первинних документів та передачу їх до бухгалтерії;
- вибір форми бухгалтерського обліку.

Ефективна організація обліку виплат персоналу потребує розгляду всіх етапів обліку в комплексі та взаємозв'язку. Традиційно бухгалтерський облік заробітної плати включає в собі оформлення первинних документів, нарахування заробітної плати та інших виплат персоналу, нарахування на заробітну плату єдиного соціального внеску, здійснення відповідних утримань із сум нарахованої заробітної плати, проведення виплати заробітної плати працівникам, відображення витрат на оплату праці в синтетичному та аналітичному обліку суб'єкта господарювання, узагальненні інформації в регістрах аналітичного та синтетичного обліку, перевірка правильності визначення сум нарахувань та утримань із заробітної плати, відображення інформації у фінансовій звітності. В сучасних умовах перед бухгалтером також стоїть завдання проведення аналізу використання фонду заробітної плати, а також надання оперативної та достовірної інформації управлінському персоналу щодо окремих видів виплат.

Технологічний етап є одним із важливих етапів організації обліку заробітної плати, особливості його впровадження полягають, перш за все, у постійному взаємозв'язку облікового апарату з усіма структурними підрозділами суб'єкта господарювання, а також індивідуальному спілкуванні з працівниками; проведенні великої кількості розрахункових операцій, заповненні первинних документів, регістрів аналітичного й синтетичного обліку, складанні фінансової, податкової та статистичної звітності.

Визначення бухгалтерських процедур та формування їх послідовності дозволяє виявити загальний обсяг операцій, та сформуванню уявлення про трудомісткість праці облікового працівника, а також:

- визначити перелік необхідних первинних документів, довідок та побудувати графік їх документообігу;
- провести аналіз системи документального забезпечення організації обліку заробітної плати з метою його удосконалення та раціоналізації;
- визначити строки надходження необхідних документів, а також відповідальних за їх оформлення;

– проводити контроль правильності розрахунків витрат на оплату праці та аналіз заробітної плати за поточний період.

Для якісного виконання перерахованих бухгалтерських процедур щодо обліку заробітної плати необхідна достовірна інформація, яка може бути отримана лише з первинних документів. Перелік первинних документів, які використовуються підприємством, залежить від особливостей його діяльності, етапів технологічного процесу виробництва продукції, системи організації та форм оплати праці тощо. Як правило, суб'єкти господарювання використовують типові форми первинного обліку, затверджені Міністерством статистики України, а також первинні документи, які суб'єкт господарювання розробляє самостійно.

Облік особового складу та його руху на підприємстві організується відділом кадрів, але його окремі питання тісно пов'язані із бухгалтерським обліком. Наприклад, підставою для нарахування заробітної плати є документи про призначення працівників на певну посаду, їх переведення на інші робочі місця, направлення у відпустку, преміювання, виплата інших видів заохочень, тому терміни і порядок подання такої інформації з відділу кадрів обов'язково узгоджуються з бухгалтерією. Форми первинних документів з обліку руху особового складу, зокрема, таких як «Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу» (ф. № П-1); «Особова картка працівника» (ф. № П-2); «Наказ (розпорядження) про надання відпустки» (ф. № П-3); «Наказ (розпорядження) про припинення дії трудового договору (контракту)» (ф. № П-4) затверджені нормативними документами [14]. Форми інших документів, серед яких, наприклад, обхідний листок при звільненні, наказ про переведення на інше місце роботи тощо розробляються самостійно під потреби підприємства.

Відділ кадрів в обов'язковому порядку формує особову справу для кожного працівника. В цій папці зберігаються, перш за все, копії документів, що підтверджують освіту або кваліфікацію працюючого, а також копії ідентифікаційного номера та довідок або посвідчень, відповідно до яких робітник отримує право на додаткові види виплат або пільги в оподаткуванні.

Загальна схема організації обліку праці та її оплати представлена на рисунку 2.2.



Рисунок 2.2 – Загальна схема організації обліку праці та її оплати на підприємстві

Організація обліку праці та її оплати потребує розробки комплексу облікових номенклатур. Їх перелік залежить від потреб управління фондом оплати праці за окремими її видами, формами і категоріями працюючих, а також переліку показників як фінансової, так управлінської та статистичної звітності (таблиця 2.6). Варто наголосити, що для нарахування заробітної плати, а також проведення розрахунків за нею, в первинних документах та регістрах аналітичного і синтетичного обліку потрібно відмітити всі показники, які необхідні для одержання підсумків у людино/годинах та людино/днях.

Як справедливо відмічає Островерха Р. Е. [44], особливість організації обліку праці та її оплати полягає в необхідності суворого дотримання термінів виплати заробітної плати, які передбачені у колективному договорі. Оскільки всі документи з обліку відпрацьованого робочого часу складаються у різних підрозділах суб'єкта господарювання, тобто не в бухгалтерії, необхідно

забезпечити їх своєчасне надходження до облікових працівників. Саме тому важливим для підприємства є побудова графіків документообігу, а також впровадження комплексу організаційних заходів, дія яких спрямована на дотримання усіма виконавцями зазначених у них строків.

Таблиця 2.6 – Перелік номенклатур з обліку виплат персоналу на підприємстві

Показники	Призначення показників	Носії інформації
Прізвище, ім'я та по батькові працівника, табельний номер, назва структурного підрозділу, посада, розряд	Для обліку відпрацьованого часу. Для обліку виробітку. Для нарахування заробітної плати.	Особова картка працівника, відомість обліку працівників підрозділу.
Кількість відпрацьованих днів (годин) – при тарифній системі, обсяг виробітку (за умови відрядної форми оплати праці)	Для узагальнення інформації про виплати працівникам.	Табель обліку відпрацьованого часу. Наряд на відрядну роботу.. Розрахунково-платіжна відомість.
Посадовий оклад, тарифна ставка, відрядна розцінка, види доплат, нормативи утримань за їх видами	Для виплати заробітної плати.	Розрахунково-платіжна відомість зведена.
Сума нарахованої заробітної плати		
Сума заборгованості по заробітній платі		

Організація обліку відпрацьованого робочого часу на підприємстві включає:

- а) вибір систем та форм табельного обліку;
- б) розробку інструкції з процедур ведення табельного обліку;
- в) вибір форм первинних документів, які призначені для обліку відпрацьованого робочого часу, а також встановлення порядку їх складання та обробки;
- г) контроль за дотриманням табельного обліку та правил внутрішнього розпорядку.

Кожному працюючому, при оформленні його на роботу, обов'язково присвоюється табельний номер. Він використовується для ідентифікації робітника в усіх первинних та зведених документах з обліку праці, реєстрах

аналітичного і синтетичного обліку з нарахування заробітної плати, в розрахункових листках, а також в особових рахунках працівників. Використання табельних номерів при організації обліку праці та її оплати дозволяє обліковцю уникати помилок при нарахуванні заробітної плати працівникам, які мають однакові прізвища.

Табельний облік працівників ведеться з використанням такої форми первинного документу, як «Табель обліку використання робочого часу» (ф. № П-5). Дані табелю є підставою для нарахування заробітної плати працівникам з погодинною формою оплати праці, тому обліковцю необхідно забезпечити правильний облік виходів працівників на роботу, а також відпрацьованого ними часу. Новий табель відкривають на початку кожного місяця (або ж двічі на місяць за умови, якщо на підприємстві виплачується аванс).

Підставою для оформлення табеля є відомості обліку особового складу відділу (підрозділу). Відповідальність за ведення табельного обліку покладена на табельника, бригадира або іншу особу, яка призначається наказом керівника по підприємству. Протягом місяця особа, відповідальна за ведення табеля, щоденно відмічає в ньому кількість годин, які були відпрацьовані кожним працівником, а також за допомогою умовних позначок відмічає відхилення від норм часу (понаднормову роботу, роботу в нічний час, у вихідні та святкові дні) або відсутність на робочому місці із зазначенням причини (лікарняний, відпустка, відрядження). Перелік умовних позначок, які використовуються в табелі, обов'язково зазначають на титульній стороні документа.

В кінці місяця або платіжного періоду, якщо виплата заробітної плати проводиться окремо за першу і другу половину місяця, табель закривають шляхом підрахунку по кожному працівникові загальної кількості відпрацьованих днів, годин, днів неявок на роботу. Після того, як табель був підписаний відповідальними посадовими особами (зазвичай це керівник підрозділу), його передають до бухгалтерії для нарахування заробітної плати.

У суб'єкта господарювання облік заробітної плати та її узагальнення

організують за двома напрямками:

1) в розрізі кожного працівника, що дозволить провести розрахунки з ним по заробітній платі;

2) по підприємству у цілому, що забезпечить зведення заробітної плати за її видами, формами, а також категоріями працюючих, а також сприятиме формуванню витрат з оплати праці у розрізі окремих рахунків обліку витрат.

Порядок організації обліку заробітної плати у розрізі працівників включає не лише встановлення алгоритму підрахунку й узагальнення суми нарахованої заробітної плати, яка належить працівникові за платіжний період, але й передбачає вибір форм накопичувальних та зведених розрахунково-платіжних реєстрів, розробку методики та техніки визначення сум премій, заохочень, інших видів доплат; а також методики та техніки визначення утримань із заробітної плати. Перерахований перелік питань вирішується самостійно підприємством залежно від організаційно-технічних умов та прийнятої форми обліку.

З метою своєчасного нарахування заробітної плати на підприємстві встановлюються порядок і терміни подання до бухгалтерії документів, які призначені для обліку відпрацьованого часу. Після обробки первинні документи групуються за табельними номерами працівників і після цього обліковий робітник проводить нарахування заробітної плати.

Для розрахунку виплат персоналу, що належать працівникові за звітний період, приватне підприємство «Рекрафт» використовує «Розрахунково-платіжну відомість працівника» (ф. № П-6, додаток Б). Її складають щомісячно не лише для розрахунку заробітної плати по кожному працівникові за її видами і формами, але й для визначення сум утримань, а також сум, які належать працівникові до виплати.

Організація узагальнення заробітної плати на підприємстві полягає у визначенні напрямків її групування та виборі способів встановлення послідовності узагальнення заробітної плати, а також пов'язаних з нею розрахунків. Загалом групування заробітної плати на підприємстві

проводиться з метою складання звітності з праці, визначення витрат на заробітну плату, а також сум відрахувань на соціальні заходи у розрізі окремих видів діяльності та об'єктів калькулювання; управління фондом виплат персоналу.

У приватному підприємстві «Рекрафт» фонд оплати праці групують за видами та формами заробітної плати у «Розрахунково-платіжній відомості (зведеній)» (ф. № П-7, додаток Б), а підставою для її складання є показники «Розрахунково-платіжної відомості працівника» (ф. № П-6). У зведеній відомості форми № П-7 передбачають лише ті види і форми заробітної плати, що використовуються на підприємстві.

Синтетичний облік витрат з оплати праці на підприємстві ведуть у журналі 5 «Облік витрат діяльності». У ньому накопичуються витрати з оплати праці по дебеті рахунку 23 «Виробництво», а витрати господарської діяльності – на рахунках 9 класу «Витрати діяльності» у кореспонденції з субрахунком 661 «Розрахунки за заробітною платою».

Організація виплат персоналу передбачає визначення термінів виплати заробітної плати, способів виплати, а також встановлення переліку осіб, відповідальних за виплату грошових коштів працівникам підприємства, видачу розрахункових листків та довідок по заробітній платі. Терміни виплати заробітної плати встановлюються у колективному договорі, і залежить від організаційно-технічних можливостей підготовки розрахунків із заробітної плати. Працівники підприємства обирають найбільш зручний для себе спосіб виплати заробітної плати: готівкою через касу підприємства, або безготівково через банкомати банків. Звичайно, найбільш раціональним способом виплати заробітної плати є використання системи банкоматів. Для організації виплати заробітної плати у такий спосіб підприємство укладає договір з банком, а також несе відповідальність за організацію відкриття рахунків для кожного працівника, одержання ними пластикових карток, та слідкує за своєчасним зарахуванням коштів на ці рахунки.

### 2.3 Методика обліку та оподаткування заробітної плати на приватному підприємстві «Рекрафт»

Для накопичення інформації про суму заборгованості за нарахованою заробітною платою працівникам підприємства Планом рахунків активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій [12] передбачено рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків [12], на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» узагальнюється інформація про розрахунки за всіма видами виплат працівникам, зокрема, з оплати праці (в розрізі заробітної плати, різних видів доплат, премій, допомоги тощо), за не одержані в установленій строк з каси підприємства суми з виплат працівникам, а також за іншими поточними виплатами.

По кредиту рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» відображаються суми нарахованої працівникам підприємства основної та додаткової заробітної плати, премій, допомоги по тимчасовій непрацездатності, інших видів виплат працівникам, по дебету – виплачена основна та додаткова заробітна плата, премії, допомога по тимчасовій непрацездатності та ін.; суми утриманих податків та інших видів обов'язкових платежів, сплати за виконавчими документами тощо. Згідно Інструкції про застосування Плану рахунків [12], рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» має три субрахунки, які використовуються для організації виплат у приватному підприємстві «Рекрафт»: субрахунок 661 «Розрахунки за заробітною платою»; субрахунок 662 «Розрахунки з депонентами»; субрахунок 663 «Розрахунки за іншими виплатами».

У бухгалтерському обліку облік витрат на оплату праці регламентується П(С)БО 16 «Витрати» [9], відповідно до п. 23 якого у складі елемента «Витрати на оплату праці» відображається інформація про суми нарахованої заробітної плати за окладами й тарифами, премій та різних видів заохочень,

матеріальної допомоги, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

За даними додатку А, на приватному підприємстві «Рекрафт» працює 1 чоловік – директор, сума нарахованої йому заробітної плати відображається по дебету рахунку 92 «Адміністративні витрати».

На доходи працівника суб'єкта господарювання здійснюються нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний соціальний внесок, ЄСВ). Відповідно до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» (далі – Закон про єдиний соціальний внесок), єдиний соціальний внесок – це консолідований платіж, збір якого проводиться до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування, є обов'язковим та регулярним, та передбачає забезпечення захисту прав застрахованих осіб на отримання страхових послуг за діючими в Україні видами загальнообов'язкового державного соціального страхування [3].

Перелік платників єдиного соціального внеску визначений ст. 4 Закону про єдиний соціальний внесок, зокрема, до них належать юридичні особи незалежно від форми власності, виду діяльності та господарювання, які використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору або на інших умовах, передбачених чинним законодавством. Варто звернути увагу, що платниками єдиного соціального внеску є також фізичні особи – підприємці, зокрема такі, які на умовах трудового договору або на інших умовах використовують працю інших осіб, а також фізичні особи, які забезпечують себе роботою самостійно.

Відповідно до ст. 7 Закону про єдиний соціальний внесок, базою нарахування податку є сума нарахованої кожній застрахованій особі заробітної плати за видами виплат, зокрема, таких, що включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі і в натуральній формі, а також сума винагороди фізичним особам за виконання робіт чи надання послуг за цивільно-правовими договорами. Також єдиний

соціальний внесок нараховується на суму, яка є грошовим забезпеченням кожної застрахованої особи; призначена для оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності, що здійснюється коштами роботодавця; на суму допомоги по тимчасовій непрацездатності, у зв'язку з вагітністю та пологами, надбавок або компенсацій відповідно до законодавства.

Ставки єдиного соціального внеску в Україні не змінювались з 2015 року і наведені у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 – Ставки єдиного соціального внеску

Категорія платників	Вид доходу	
	Заробітна плата, лікарняні, допомога по вагітності та пологах	Винагороди за цивільно-правовими договорами
1. Підприємства (за винятком вказаних у пп. 3 і 4 цієї таблиці), самозайняті особи, на доходи звичайних працівників	22%	22%
2. Підприємства (за винятком вказаних у пп. 3 і 4 цієї таблиці) на доходи працівників-інвалідів	8,41%	22%
3. Підприємства всеукраїнських громадських організацій інвалідів, зокрема товариств УТОГ та УТОС*	5,3%	5,3%
4. Підприємства й організації громадських організацій інвалідів*	5,5% – на доходи працівників-інвалідів, 22% – на доходи інших працівників	22%
* за умови, якщо в них кількість працівників-інвалідів складає не менше 50% загальної чисельності працюючих і фонд оплати праці таких інвалідів дорівнює не менше 25% суми витрат на оплату праці		

Відповідно до п. 5 ст. 8 Закону про єдиний соціальний внесок, якщо база нарахування податку не перевищує розміру мінімальної заробітної плати, яка встановлена чинним законодавством на місяць, сума єдиного соціального внеску розраховується як добуток розміру мінімальної заробітної плати, та ставки єдиного внеску.

Єдиний внесок не входить до системи оподаткування, тому кошти, що надходять від сплати єдиного внеску та при застосуванні фінансових санкцій відповідно до Закону про єдиний соціальний внесок, не можуть зараховуватися до Державного бюджету України, бюджетів інших рівнів та використовуватися на цілі, які не передбачені законодавством про державне соціальне страхування.

Варто наголосити, що з 24 лютого 2022 року відповідно до Закону України «Про правовий режим воєнного стану» [6], в Україні було введено режим воєнного стану. 15 березня 2022 року Верховною Радою України було прийнято Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» (№ 2120-IX), відповідно до якого з 1 березня 2022 року і до припинення воєнного стану, а також протягом наступних 12 місяців після такого припинення фізичні особи – підприємці, а також члени фермерського господарства та особи, які провадять незалежну професійну діяльність, отримали право не сплачувати за себе єдиний соціальний внесок.

Крім того, на період мобілізації роботодавці – платники єдиного податку, які обрали спрощену систему оподаткування, а також фізичні особи – підприємці, які включені до другої та третьої груп платників єдиного податку, та юридичні особи, що належать до третьої групи платників єдиного податку, за власним рішенням мають право не проводити сплату єдиного соціального внеску за найманих працівників, які були призвані під час мобілізації на військову службу до Збройних Сил України. Також протягом дії воєнного стану та трьох місяців після його припинення не застосовуються штрафи та пеня за порушення строків сплати єдиного соціального внеску.

Крім єдиного соціального внеску, із доходів працівників підприємства також утримуються податок на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) і військовий збір. Оподаткування доходів фізичних осіб цими видами податків регламентується розділом IV Податкового кодексу України [2], зокрема, відповідно до п.п. 164.2.1 ПКУ до загального місячного (річного)

оподатковуваного доходу платника податку включаються доходи у вигляді заробітної плати, які були нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового договору.

Ставка податку на доходи фізичних осіб становить 18% бази оподаткування щодо доходів, які були нараховані (виплачені, надані), але не виключно у формі: заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платникові у зв'язку з виникненням трудових відносин або за цивільно-правовими договорами.

Ставки податку на доходи фізичних осіб наведені в таблиці 2.8.

Таблиця 2.8 – Ставки податку на доходи фізичних осіб до окремих видів доходів

Вид доходу	Розмір ставки
1 Заробітна плата, винагорода за цивільно-правовими договорами та інші доходи (окрім випадків, визначених у пп. 167.2 – 167.5 ПКУ)	18%
2 «Звичайні» дивіденди від:	
а) платника податку на прибуток;	5%
б) неплатника податку на прибуток, інституту спільного інвестування	9%
3 Інші пасивні доходи, окрім указаних у п. 2 цієї таблиці	18%
4 Дохід від продажу (обміну) одного з об'єктів рухомого майна у вигляді легкового автомобіля, та/або мотоцикла, та/або мопеда	–
5 Дохід від продажу об'єкта рухомого майна, окрім випадку, вказаного в п. 4 таблиці	5%
6 Дохід від продажу не частіше одного разу протягом звітного податкового року нерухомого майна, переліченого в п. 172.1 ПКУ, яке перебувало у власності більше 3 років або було успадковане	–
7 Дохід від продажу протягом звітного податкового року більше одного з об'єктів нерухомості, вказаних у п. 6 таблиці, або від продажу іншого об'єкта нерухомості, у тому числі об'єкта незавершеного будівництва	5%

При проведенні розрахунку податку на доходи фізичних осіб враховується сума податкової соціальної пільги – це сума, на яку платник податку має право зменшити розмір свого загального місячного

оподаткованого доходу, що був отриманий у вигляді заробітної плати.

Методика розрахунку, розмір та порядок застосування податкової соціальної пільги встановлені ст. 169 ПКУ «Перерахунок податку та податкові соціальні пільги». Так, згідно п. 169.4.1 ПКУ, податкова соціальна пільга застосовується до доходу, який був нарахований на користь платника податку протягом звітного податкового місяця у вигляді заробітної плати (або інших прирівняних до неї виплат) за умови, якщо його розмір не перевищує суми, що розраховується як добуток розміру місячного прожиткового мінімуму, який діє для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, на коефіцієнт 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень.

Станом на 1 січня 2022 року прожитковий мінімум для працездатних осіб склав 2481,0 грн., відповідно, розмір звичайної податкової соціальної пільги на 2022 рік становить 3470,0 грн. Крім звичайної, чинним законодавством передбачено також порядок застосування підвищеної податкової соціальної пільги, розмір якої становить 150% та 200% від звичайної. Розміри податкової соціальної пільги (далі – ПСП), які діють у 2022 році, та гранична сума заробітної плати для її застосування, показані в таблиці 2.9.

Таблиця 2.9 – Розміри податкової соціальної пільги у 2022 році та гранична сума заробітної плати для її застосування

Вид податкової соціальної пільги (норма Податкового кодексу України)	Граничний розмір заробітної плати для застосування ПСП	Розмір ПСП
Звичайна (п.п. 169.1.1 ПКУ)	3470 грн.	1240,50 грн.
Звичайна «на дітей» (п.п. 169.1.2 ПКУ)	Для одного з батьків – 3470,00 грн. х кількість дітей віком до 18 років; для іншого – 3470,0 грн.	1240,50 грн. х кількість дітей віком до 18 років
Підвищена «на дітей» (пп. «а» і «б» п.п. 169.1.3 ПКУ)		1860,75 грн. х кількість дітей віком до 18 років
Підвищена (п.п. «в» – «е» п.п. 169.1.3 ПКУ)	3470,0 грн.	1860,75 грн.
Максимальна (п.п. 169.1.4 ПКУ)	3470,0 грн.	2481,0 грн.

Так, підвищена податкова соціальна пільга застосовується у розмірі 150% звичайної ПСП (1860,75 грн. у 2022 році) за умови, що платник податку належить до однієї з нижче перерахованих категорій:

- а) є одинокою матір'ю/батьком, вдовою/вдівцем або опікуном, піклувальником – з розрахунку на кожну дитину до 18 років;
- б) утримує дитину-інваліда – на кожну таку дитину віком до 18 років;
- в) є особою, яку чинним законодавством віднесено до I або II категорій осіб, що постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи;
- г) належить до учнів, студентів, аспірантів, ординаторів, ад'юнктів;
- г) є інвалідом I або II групи (у тому числі з дитинства);
- д) є учасником бойових дій після Другої світової війни.

Максимальна податкова соціальна пільга застосовується у розмірі 200% звичайної ПСП (2481,0 грн. у 2022 році) за умови, що платник податку належить до однієї з нижче перерахованих категорій:

- а) є Героєм України, особою, нагородженою чотирма і більше медалями «За відвагу»;
- б) є учасником бойових дій під час Другої світової війни або особою, яка у той час працювала в тилу.

Крім розглянутих єдиного соціального внеску та податку на доходи фізичних осіб, з серпня 2014 року в Україні було запроваджено військовий збір. Відповідно до чинного законодавства, об'єктом оподаткування військовим збором є доходи у формі заробітної плати, в також інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат, які нараховуються платнику податків у зв'язку з трудовими відносинами; ставка військового збору становить 1,5% від вартості об'єкта оподаткування.

У таблиці 2.10 розглянемо порядок нарахування заробітної плати у приватному підприємстві «Рекрафт», а також послідовність проведення нарахувань та утримань із заробітної плати (за даними додатку Б).

Крім заробітної плати, на підприємстві також виникають розрахунки з працівниками за невідпрацьований час. Відповідно до Інструкції зі статистики

заробітної плати [10], до невідпрацьованого часу працівників, який підлягає оплаті, належать: щорічні відпустки; додаткові відпустки працівникам на дітей, у зв'язку з навчанням, творчі відпустки; час навчання працівників з відривом від виробництва; період залучення працівників до виконання державних або громадських обов'язків; працівникам-донорам у дні обстеження, здавання крові та відпочинку; час на проходження медичного огляду; простої не з вини працівника.

Таблиця 2.10 – Кореспонденція рахунків з обліку нарахування заробітної плати у приватному підприємстві «Рекрафт» в листопаді 2021 року

Зміст господарських операцій	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
Нараховано заробітну плату директору Корчик Н.В.	6040,0	92	661
Проведено нарахування єдиного соціального внеску	1328,8	92	651
Утримано із заробітної плати податок на доходи фізичних осіб	1087,2	661	641
Утримано із заробітної плати військовий збір	90,6	661	656
Перераховано заробітну плату на картку працівника	4862,2	661	311

У приватному підприємстві «Рекрафт» виникають два види розрахунків за невідпрацьований час – у зв'язку з наданням щорічної відпустки, а також оплата днів непрацездатності у зв'язку з хворобою. Розглянемо порядок відображення в обліку кожного з видів виплат за невідпрацьований час.

Так, сума відпускних розраховується як добуток середньоденної заробітної плати працівника за розрахунковий період на кількість днів відпустки. При цьому середньоденна заробітна плата розраховується за останні 12 повних календарних місяців, що передують відпустці; якщо співробітник пропрацював менше року на підприємстві, то в цьому випадку заробітна плата розраховується за фактично відпрацьований час. Також варто врахувати, що кількість календарних днів при розрахунках зменшується на святкові та неробочі дні, перелік яких наведений у Кодексі законів про працю; також із розрахункового періоду виключається час, коли працівник не

працював із поважних причин і, відповідно, не отримував заробітної плати.

Податковим кодексом України та Інструкцією зі статистики заробітної плати встановлено, що відпускні є частиною додаткової заробітної плати працівника, тому підходи до їх оподаткування будуть ідентичними до нарахованої заробітної плати. Розглянемо на прикладі порядок нарахування та відображення в обліку відпускних. Так, у березні 2022 року директору приватного підприємства Корчик Н.В. було надано щорічну відпустку тривалістю 28 календарних днів (з 01.03.2022 року по 29.03.2022 року) за період з 01.03.2021 року по 28.02.2022 року. Сума нарахованої заробітної плати працюючого за означений період склала 74480,0 грн. Підставою для надання відпустки і, відповідно, нарахування відпускних, є наказ керівника № 1-в від 08.02.2022 року. Використовуючи описаний вище алгоритм, середньоденна заробітна плата працівника становить  $74480,0 \text{ грн.} / (365-11) = 210,40 \text{ грн.}$ , відповідно, сума нарахованих відпускних –  $210,40 \text{ грн.} * 28 \text{ днів} = 5891,2 \text{ грн.}$

В таблиці 2.11 наведено кореспонденцію рахунків з обліку нарахування і виплати відпускних директору Корчик Н. В. за березень 2022 року.

Таблиця 2.11 – Кореспонденція рахунків з обліку нарахування та виплати відпускних у приватному підприємстві «Рекрафт» у березні 2022 року

Зміст господарських операцій	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
Нараховано відпускні директору Корчик Н.В.	5891,2	92	661
Проведено нарахування єдиного соціального внеску	1296,06	92	652
Утримано податок на доходи фізичних осіб	1060,42	661	6415
Утримано військовий збір	88,37	661	6422
Перераховано на картковий рахунок Корчик Н. В. суму відпускних	4742,41	661	311

Крім оплати відпускних, на досліджуваному підприємстві виникають також розрахунки з працівниками у зв'язку з хворобою або травмою. Відповідно до Порядку обчислення середньої заробітної плати (доходу,

грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням [13], розрахунковим періодом для розрахунку суми допомоги з тимчасової непрацездатності є дванадцять місяців, що передують місяцю настання страхового випадку. Якщо перед настанням страхового випадку працівник не встиг відпрацювати повний рік, до розрахункового періоду враховують фактично відпрацьовані місяці за останнім місцем роботи. Відповідно до чинного законодавства, з розрахункового періоду виключають календарні дні, коли працівник не працював з поважних причин, наприклад, це час перебування його на лікарняному, у відпустці в зв'язку з вагітністю та пологами, у відпустці без збереження заробітної плати та ін.

Розмір середньоденної допомоги залежить від тривалості страхового стажу працівника. Так, відповідно до ст. 24 Закону України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» розмір допомоги, яка виплачується, складає:

- а) 50% середнього заробітку, якщо стаж працівника менший трьох років;
- б) 60% – при страховому стажі працівника від трьох до п'яти років;
- в) 70% – якщо трудовий стаж складає від п'яти до восьми років;
- г) 100% – для осіб, страховий стаж яких більший восьми років.

Сума допомоги за листком непрацездатності обчислюється як добуток середньоденної заробітної плати та кількості календарних днів непрацездатності. При цьому перші п'ять днів непрацездатності оплачує роботодавець, а починаючи з шостого дня – допомога виплачується за рахунок коштів Фонду соціального страхування.

Розглянемо на прикладі особливості обліку та оподаткування лікарняних. Так, директор приватного підприємства «Рекрафт» перебував на лікарняному з 15.02.2022 р. по 27.02.2022 р. За розрахунковий період з 01.02.2021 р. по 31.01.2022 р. (365 календарних днів) загальна сума доходу працівника становила 70360,0 грн. Звідси, розмір середньоденної заробітної плати директора склав:  $70360,0 \text{ грн.} : 365 \text{ дні} = 192,77 \text{ грн.}$  Страховий стаж працівника – 9 років, тому допомога йому виплачується в розмірі 100%. Кількість

календарних днів хвороби, що підлягає оплаті – 13.

Розрахуємо розмір допомоги з тимчасової втрати працездатності:

а) сума допомоги за рахунок підприємства:  $192,77 \text{ грн} * 5 = 963,85 \text{ грн.}$ ;

б) сума допомоги за рахунок фонду:  $192,77 * 8 = 1542,16 \text{ грн.}$

Кореспонденція рахунків з відображення в обліку лікарняних директору приватного підприємства «Рекрафт» за лютий 2022 року показані в таблиці 2.12.

Таблиця 2.12 – Кореспонденція рахунків з нарахування та виплати лікарняних у приватному підприємстві «Рекрафт» за лютий 2022 року

Зміст господарських операцій	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
Нараховано оплату перших п'яти днів тимчасової непрацездатності	963,85	949	663
Нараховано допомогу по тимчасовій непрацездатності, починаючи з шостого дня	1542,16	378	663
Нараховано єдиний соціальний внесок	551,32	949	6521
Утримано податок на доходи фізичних осіб	451,08	663	6415
Утримано військовий збір	37,59	663	6422
Перераховано на картковий рахунок працівника суму лікарняних	2017,34	663	311

Проведене дослідження показало, що облік та оподаткування заробітної плати, а також невідпрацьованого робочого часу у приватному підприємстві «Рекрафт» ведеться із дотриманням усіх вимог чинного законодавства в частині документального обліку особового складу, використання робочого часу, відображення в обліку розрахунків за виплатами працівникам, обліку невідпрацьованого часу.

### З НАПРЯМИ ПОКРАЩЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ НА ПРИВАТНОМУ ПІДПРИЄМСТВІ «РЕКРАФТ»

#### 3.1 Пропозиції щодо удосконалення системи облікового забезпечення управління формуванням виплат персоналу на підприємстві

Облікове забезпечення процесу прийняття управлінських рішень є невід'ємною складовою системи інформаційного забезпечення управління суб'єктом господарювання. Без сумніву, за змістом підсистема облікового забезпечення повинна характеризуватись наявністю релевантних даних, які можна використати в процесі прийняття управлінських рішень. Можливість впливу та варіювання такими даними створює на підприємстві додаткові можливості у сфері побудови моделей адаптивного реагування на зміни навколишнього середовища. Заробітна плата є важливою соціально-економічною категорією та основним джерелом доходів працівника, тому можливість впливу на порядок її формування та вивчення шляхів удосконалення організації обліку відіграють ключову роль у побудові ефективної системи управління суб'єктом господарювання.

На думку Попова В.Д., Колотило Ю.І. [51], дослідження проблематики облікового забезпечення розрахунків за виплатами працівників слід проводити в наступній послідовності:

- 1) здійснити ідентифікацію управлінських рішень у сфері управління людським та інтелектуальним капіталом на підприємстві;
- 2) провести визначення сукупності та повноти інформаційного забезпечення управління порядком формування виплат персоналу;
- 3) з'ясувати достатність діючої системи обліку щодо забезпечення інформаційних потреб управлінського персоналу;

4) здійснити ідентифікацію проблем функціонування підсистеми обліку розрахунків з працівниками з оплати праці;

5) розробити найбільш прийнятні пропозиції щодо покращення облікового відображення розрахунків за виплатами працівникам.

Удосконалення системи облікового забезпечення у сфері формування виплат персоналу науковці вбачають у прийнятті комплексу рішень, які пов'язані не лише із забезпеченням прийняттого для працівника рівня заробітної плати, виходячи з ресурсних можливостей суб'єкта господарювання й відповідних тенденцій на ринку праці; але й спрямовані на досягнення позитивного ефекту в управлінні трудовими ресурсами в цілому, а також підвищенні продуктивності праці на підприємстві.

До релевантних показників у сфері формування інформації про працю та її оплату пропонуємо віднести:

1) сума виробітку, продуктивність праці в розрізі одного працівника, групи працівників чи підприємства в цілому;

2) кількість відпрацьованих днів, а також обсяги виконаних робіт окремим працівником (групою працівників);

3) суми нарахованої заробітної плати в розрізі окремих працівників (груп працівників чи в цілому по підприємстві), а також здійснені нарахування та утримання відповідних податків і зборів;

4) витрати на оплату праці за категоріями персоналу;

6) періодичність виплати заробітної плати, оцінка забезпеченості грошовими ресурсами підприємства на цей момент;

7) обсяги соціальних витрат суб'єкта господарювання, які не є заробітною платою та не належать до інших заохочувальних чи компенсаційних виплат.

Без сумніву, система бухгалтерського обліку є основним джерелом даних про розрахунки за виплатами працівникам, а результат її функціонування знаходить відображення у фінансовій, статистичній та податковій звітності суб'єкта господарювання.

У працях вітчизняних науковців зустрічаємо різні підходи щодо оцінки проблемних аспектів діючої системи облікового відображення порядку формування виплат персоналу, та рекомендовані шляхи щодо їх подолання (таблиця 3.1).

Таблиця 3.1 – Проблемні аспекти діючої системи облікового відображення порядку формування виплат персоналу у працях вітчизняних науковців

Науковці, джерело	Проблемний аспект	Рекомендований спосіб вирішення
1	2	3
Самчук К.І. [55], Мудрик М.В. [40]	Проблеми документального оформлення операцій з нарахування заробітної плати та утримань із неї	Розробити уніфіковані форми первинних документів; поєднати кадрову й облікову види документацій; автоматизувати процес документування виплат персоналу
Потривасєва Н.В., Савченко І.В. [52]	Проблеми визнання й оцінки зобов'язань, які виникають при нарахуванні заробітної плати	Встановити на національному рівні правила визнання зобов'язань перед працівниками від виконання різних програм, які передбачають виплати персоналу, наприклад, виплати заробітної плати, виплати інструментами власного капіталу, виплати з визначеним внеском; виплати по закінченню трудової діяльності та ін.)
Пантелійчук Л. [46]	Проблеми побудови на підприємстві системи синтетичного та аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам	Розширити рівні аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам; розробити систему рахунків з обліку розрахунків за виплатами персоналу, яка б відповідала видам виплат за П(С)БО 26 «Виплати працівникам»
Суліменко Л.А., Киян А.В., Вітер С.А. [57]	Проблеми низької інформативності звітності в частині виплат працівникам	Включити до Балансу (Звіту про фінансовий стан) додаткові пункти по статті «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці»; сформувати додатковий розділ в Примітках до річної фінансової звітності; виділити окремий розділ в Пояснювальній записці

Кінець таблиці 3.1

1	2	3
Ярмолюк О.Ф. [64]	Проблеми взаємозгодженості форм фінансової, податкової, спеціальної та статистичної звітності в частині розрахунків за виплатами працівникам	Створити єдину форму Звіту про суми нарахованої заробітної плати та утримань з неї; сформувати набір єдиних контрольних показників для перевірки правильності перенесення сум нарахованої та виплаченої заробітної плати у фінансових та статистичних звітах

Задля вирішення перерахованого у таблиці 3.1 комплексу проблем Попова В.Д., Колотило Ю.І. [51] пропонують застосувати інтеграційний підхід до розвитку національної облікової системи, відповідно до якого:

1) на національному рівні визначити правила ідентифікації, визнання, оцінки, а також підходів до класифікації зобов'язань перед працівниками від виконання різних видів програм у форматі методичних рекомендацій (наприклад, програми виплат за участі декількох роботодавців; програми виплат з використанням інструментів власного капіталу; програми виплат з визначеним внеском тощо);

2) дотримуватись норм П(С)БО 26 «Виплати працівникам» в частині розподілу виплат персоналу: поточні виплати, виплати при звільненні, виплати після закінчення трудової діяльності, виплати з використанням інструментів власного капіталу, інші довгострокові виплати; а також узгодити наведений перелік виплат із тими, що представлені в Інструкції зі статистики заробітної плати (основна заробітна плата, додаткова заробітна плата, інші заохочувальні виплати);

3) використовувати норми П(С)БО 26 «Виплати працівникам» в цілому при побудові системи управлінського обліку як складового елемента інформаційного забезпечення управління трудовим потенціалом суб'єкта господарювання.

В цілому, проведені дослідження показують, що правильна організація обліку виплат персоналу безпосередньо впливає на повноту і своєчасність проведення розрахунків із працівниками. Спрощення системи документообігу на підприємстві дійсно повинно стати одним із провідних напрямів удосконалення системи ведення обліку суб'єктом господарювання. До першочергових завдань, які повинні бути розв'язані при цьому, належать:

- 1) зменшення кількості документації шляхом впровадження накопичувальних документів;
- 2) розробка зведеної аналітичної відомості за виплатами персоналу;
- 3) побудова узагальненої відомості складу персоналу підприємства в розрізі таких показників: середньоспискова чисельність на певну дату; прийнято в штат; вибуло загалом, у тому числі з різних причин (за власним бажанням, за прогули, після досягнення пенсійного віку тощо); структура персоналу; коефіцієнт плинності кадрів; коефіцієнт відповідності кваліфікації працівника рівню складності виконуваних робіт; рівень дисципліни працюючих.

Підтримуємо думку Гуцаленко Л.В., Каправи О.С. [24] щодо важливості включення питань стимулювання працівників до праці як напрям удосконалення організації обліку на підприємстві. Суб'єктам господарювання для того, щоб простимулювати роботу своїх працівників, запропоновано перейти на застосування індивідуальної системи виплати заробітної плати, яка діє на підставі оцінки заслуг конкретного працівника. Використання цього механізму включає як диференціацію умов найму, так і регулярну оцінку заслуг кожного працівника в процесі виконання ним обов'язків, тому слід використовувати т. зв. «гнучкий тариф» при організації його оплати праці. Суть цієї системи виплат полягає у тому, що в межах кожного кваліфікаційного розряду встановлюється визначений діапазон тарифних ставок і посадових окладів. Реалізація комплексу перерахованих дій сприяє підвищенню ефективності стимулювання працівників у межах одного розряду або посади та виключає переведення до іншого розряду чи на іншу посаду

вищої кваліфікації, що в цілому спрощує систему документообігу по підприємству.

Важливим питанням організації та методики обліку розрахунків за виплатами працівникам є вибір оптимальної для суб'єкта господарювання моделі ведення синтетичного та аналітичного обліку. На нашу думку, в системі аналітичного обліку вирішальну роль відіграє збір інформації щодо відпрацьованого та невідпрацьованого часу, виконання норм працівниками, склад працівників, а також структура фонду оплати праці на підприємстві. Відмітимо, що інформація в частині витрат на оплату праці суттєво впливає на формування фактичної собівартості виготовленої продукції.

Відповідно до Плану рахунків [12], інформація про розрахунки за виплатами працівникам узагальнюється на синтетичному рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», до якого підприємства можуть відкривати три субрахунки: 661 «Розрахунки за заробітною платою»; 662 «Розрахунки з депонентами» та 663 «Розрахунки за іншими виплатами».

Виступаючи за необхідність деталізації рахунків з обліку виплат працівникам, думки вітчизняних науковців відрізняються у підходах щодо ступеня їх деталізації. Наприклад, Шульга Н. В. [62] пропонує проводити деталізацію рахунків з обліку забезпечення виплат відпусток, а також відкрити субрахунки для формування як поточних, так і довгострокових забезпечень. Мельник Т.Г. [38] замість затверджених субрахунків до рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» пропонує запровадити нових п'ять субрахунків, які взаємоузгоджуються з видами виплат, які визначені в П(С)БО 26 «Виплати працівникам».

У таблиці 3.2 узагальнено варіанти моделей аналітичного обліку виплат працівникам, які запропоновані у працях вітчизняних науковців (побудовано за [56]). Вважаємо, багатоступенева ієрархічна побудова робочого плану рахунків дозволяє узагальнити інформацію для різних рівнів управління та сприятиме проведенню більш поглибленого аналізу структури і динаміки фонду оплати праці, а також встановлення впливу факторів на його зміни.

Таблиця 3.2 – Варіанти моделей аналітичного обліку виплат працівникам у працях вітчизняних науковців

Автор	Рахунок, субрахунок	Назва субрахунку
Потакаєва О.В.	661	«Розрахунки за заробітною платою»
	6611	«Розрахунки за нарахованими виплатами»
	66111	«Поточні виплати»
	66112	«Заробітна плата за окладами і тарифами»
	66113	«Інші нарахування з оплати праці»
	66114	«Виплати за невідпрацьований час»
	66115	«Премії та інші заохочувальні виплати»
	66116	«Комісійні винагороди»
	6612	«Виплати при звільненні»
	6613	«Виплати після закінчення трудової діяльності»
6614	«Розрахунки за виплатою відпускних»	
Мельянова Л.В.	661	«Розрахунки за заробітною платою»
	662	«Розрахунки з депонентами»
	663	«Розрахунки за іншими виплатами»
	664	«Розрахунки за виплатами заробітної плати в формі натуроплати»
	665	«Розрахунки з депонентами при натуральній формі оплати праці»
Старченко Н.М.	661	«Розрахунки з оплати праці»
	6611	«Поточні виплати»
	6612	«Виплати при звільненні»
	6613	«Інші виплати працівникам»
	662	«Розрахунки з працівниками за товари продані в кредит»
	663	«Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями на рахунки з вкладів у банках»
	664	«Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями внесків за договорами добровільного страхування»
	665	«Розрахунки з членами профспілки за безготівковими перерахуваннями сум членських профспілкових внесків»
	666	«Розрахунки з працівниками за позиками банків»
	667	«Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання»

В цілому, проведений аналіз напрямів удосконалення системи облікового забезпечення управління формуванням виплат персоналу на підприємстві показали, що ці питання є доволі актуальними і перебувають в колі досліджень вітчизняних науковців. Незважаючи на існування численних відмінностей щодо їх пропозицій в частині організації обліку праці та її оплати, погоджуємось з науковцями, що актуальним для сучасної системи обліку є необхідність перегляду діючої системи документообігу на підприємстві, зменшенні документального навантаження на обліковця, індивідуалізація результатів праці, розробка нових форм та методів стимулювання працівників.

### 3.2 Рекомендації щодо організації та проведення внутрішнього контролю операцій з обліку та оподаткування заробітної плати в системі економічної безпеки приватного підприємства «Рекрафт»

Внутрішній контроль операцій з обліку та оподаткування заробітної плати здійснюється з метою перевірки законності та правильності нарахування на підприємстві заробітної плати за фактично відпрацьований час, інших видів виплат персоналу (наприклад, відпускних, лікарняних тощо), правильності та своєчасності проведення нарахувань та утримань із заробітної плати загальнообов'язкових податків і зборів, а також встановлення своєчасності відображення отриманих результатів в обліку та звітності.

Внутрішній контроль обліку та оподаткування заробітної плати відіграє важливе значення для побудови ефективної системи економічної безпеки суб'єкта господарювання, адже передбачає встановлення перевірки достовірності виплат персоналу, а також проведення своєчасних та у повній мірі платежів до бюджету.

Основними завданнями проведення внутрішнього контролю обліку та оподаткування заробітної плати на підприємстві є перевірка правильності сум:

- а) нарахованої заробітної плати;
- б) нарахувань та виплат за листками непрацездатності;
- в) відпускних, інших видів виплат персоналу;
- г) єдиного соціального внеску, податку на доходи фізичних осіб, військового збору;
- д) заробітної плати до видачі кожному з працівників.

Організацію внутрішнього контролю на підприємстві пропонуємо розпочати з перевірки діючого стану обліку та оподаткування заробітної плати. Рекомендована форма тесту внутрішнього контролю обліку та оподаткування заробітної плати у приватному підприємстві «Рекрафт» представлена у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3 – Тест внутрішнього контролю обліку та оподаткування заробітної плати у приватному підприємстві «Рекрафт»

Зміст контрольних питань	Варіанти відповідей			
	Так	Ні	Немає відповіді	Примітка
1	2	3	4	5
Блок 1.Тестування системи обліку заробітної плати				
1.1 Чи укладено колективний договір на підприємстві?				
1.2 Чи використовується на підприємстві погодинна форма оплати праці?				
1.3 Чи використовується на підприємстві відрядна форма оплати праці?				
1.4 Чи розроблений на підприємстві перелік первинних документів, які використовуються для обліку праці та її оплати?				
1.5 Чи створений робочий план рахунків в частині відображення нарахування та виплати заробітної плати?				
1.6 Чи виплачуються премії на підприємстві?				
1.7 Чи існують інші види виплат працівникам?				
1.8 Чи проводиться виплата заробітної плати через касу підприємства?				
1.9 Чи проводиться виплата заробітної плати через карткові рахунки співробітників?				

Кінець таблиці 3.3

1	2	3	4	5
Блок 2. Тестування системи оподаткування заробітної плати				
2.1 Чи є в наявності заяви на застосування податкових соціальних пільг щодо податку на доходи фізичних осіб?				
2.2 Чи застосовуються податкові соціальні пільги до податку на доходи фізичних осіб?				
2.3 Чи правильно застосовані ставки податку на доходи фізичних осіб?				
2.4 Чи вірно розраховані суми податку на доходи фізичних осіб?				
2.5 Чи правильно застосовані ставки єдиного соціального внеску?				
2.6 Чи вірно розраховані суми єдиного соціального внеску?				
2.7 Чи правильно застосовані ставки військового збору?				
2.8 Чи вірно розраховані суми військового збору?				
2.9 Чи вчасно сплачено податок на доходи фізичних осіб до бюджету?				
2.10 Чи вчасно сплачено єдиний соціальний внесок до бюджету?				
2.11 Чи вчасно сплачено військовий збір до бюджету?				
2.12 Чи вчасно подається податкова звітність?				

Результати застосування запропонованого тесту внутрішнього контролю обліку та оподаткування заробітної плати дозволяють перевіряючому сформулювати загальне уявлення про форми та системи оплати праці, які застосовуються на підприємстві, систему документального оформлення виплат персоналу, стан розрахунково-платіжної дисципліни. Отримана за результатами тестування інформація дозволить більш ефективно побудувати програму перевірки, та виявити облікові ділянки з підвищеним ризиком подання недостовірної інформації.

Наступним етапом дослідження є побудова загального плану проведення внутрішнього контролю обліку та оподаткування заробітної плати на підприємстві. Реалізація цього етапу дозволить більш раціонально організувати роботу перевіряючого, а також створить підґрунтя в майбутньому для

складання ефективної програми внутрішнього контролю. Рекомендований для приватного підприємства «Рекрафт» загальний план внутрішнього контролю обліку та оподаткування заробітної плати показано у таблиці 3.4.

Таблиця 3.4 – Загальний план внутрішнього контролю обліку та оподаткування заробітної плати на приватному підприємстві «Рекрафт»

Етапи перевірки	Зміст контрольних процедур	Застосовувані методи перевірки	Термін проведення	Виконавці
Підготовчий	Ознайомлення з внутрішніми нормативними документами, що регламентують порядок обліку та оподаткування заробітної плати			
Основний	Перевірка правильності нарахування заробітної плати	Документальна, фактична, арифметична, вибіркова		
	Перевірка правильності проведення нарахувань за листками непрацездатності			
	Перевірка правильності нарахування відпускних			
	Перевірка правильності нарахування єдиного соціального внеску			
	Перевірка правильності утримання податку на доход фізичних осіб			
	Перевірка правильності утримання військового збору			
	Перевірка правильності виплати заробітної плати			
	Перевірка правильності перерахування податків до бюджету			
Завершальний	Складання звіту за результатами перевірки. Розробка рекомендацій щодо покращення обліку та оподаткування заробітної плати на підприємства			

Запропонований зміст програми внутрішнього контролю обліку і оподаткування заробітної плати досліджуваного підприємства представлено у таблиці 3.5.

Таблиця 3.5 – Програма внутрішнього контролю обліку і оподаткування заробітної плати у приватному підприємстві «Рекрафт»

Перелік контрольних процедур	Джерела інформації	Код робочого документу	Період проведення	Перелік виконавців	Примітки
Перевірка правильності нарахування заробітної плати	Довідки бухгалтерії, табель обліку робочого часу, наряд на відрядну роботу, розрахункова відомість, накази	РД-1			
Перевірка правильності проведення нарахувань та виплат за листками непрацездатності	Довідки бухгалтерії, табель обліку робочого часу, листи непрацездатності, розрахункова відомість, накази	РД-2			
Перевірка правильності проведення нарахувань та виплати відпускних	Довідки бухгалтерії, табель обліку робочого часу, розрахункова відомість, накази про відпустку	РД-3			
Перевірка правильності нарахування єдиного соціального внеску	Довідки бухгалтерії, табель обліку робочого часу, розрахункова відомість, звіт з єдиного соціального внеску	РД-4			
Перевірка правильності утримання податку з доходів фізичних осіб	Довідки бухгалтерії, заява на пільгу, розрахункова відомість, форма 1-ДФ	РД-5			
Перевірка правильності утримання військового збору	Довідки бухгалтерії, розрахункова відомість, форма 1-ДФ	РД-6			
Перевірка правильності визначення залишків за рахунками 64, 65, 66	Головна книга, баланс (звіт про фінансовий стан)	РД-7			

Для вирішення поставлених програмою внутрішнього контролю завдань перевіряючий створює робочі документи, вони відіграють доказову роль та є ознакою якісної його роботи. Запропоновані форми робочих документів для приватного підприємства «Рекрафт» наведено у таблицях 3.6-3.12.

Таблиця 3.6 – Внутрішній контроль правильності нарахування заробітної плати (РД-1)

Місяць	Прізвище, ім'я, по батькові	Табельний номер	Посадовий оклад	Кількість фактично відпрацьованих днів	Розмір заробітної плати, грн.		
					За даними підприємства	За даними перевірки	Відхилення

За результатами складеного РД-1 перевіряючий отримує змогу порівняти суми нарахованої заробітної плати за даними підприємства з сумами, які були отримані при перевірці. Наявність посадового окладу та кількості фактично відпрацьованих днів унеможлиблює виникнення подання неправдивої інформації.

Таблиця 3.7 – Внутрішній контроль правильності нарахування виплат за листами непрацездатності (РД-2)

Прізвище, ім'я, по батькові	Табельний номер	За даними листа непрацездатності			Нараховано лікарняних, грн	Виплачено за рахунок підприємства, грн	Виплачено за рахунок фонду соціального страхування, грн	Відхилення, грн.
		№	Дата відкриття	Дата закриття				

Складання РД-2 на підприємстві дозволяє перевірити наявність листів непрацездатності, встановити правильність визначення термінів перебування

працівника на лікарняному, проаналізувати достовірність проведених нарахувань за листами непрацездатності, а також правомірність розподілу виплат за рахунок підприємства та фонду соціального страхування.

Таблиця 3.8 – Внутрішній контроль правильності нарахування відпускних (РД-3)

Прізвище, ім'я, по батькові	Табельний номер	Період відпустки	Нараховано відпускних, грн.	Виплачено відпускних, грн		Відхилення, грн.	Причина відхилень
				За даними підприємства	За даними перевірки		

За результатами складеного РД-3 перевіряючий робить висновок про правильність нарахування відпускних на підприємстві, а також щодо відсутності відхилень їх виплати. У випадку наявності відхилень даних суб'єкта господарювання з результатами перевірки обов'язково заповнюється графі «Причина відхилень», для цього, при потребі, беруть письмові пояснення в осіб, відповідальних за дану ділянку обліку.

Таблиця 3.9 – Внутрішній контроль правильності нарахування на заробітну плату єдиного соціального внеску (РД-4)

Місяць	Прізвище, ім'я, по батькові	Табельний номер	База оподатку- вання	Нараховано єдиний соціальний внесок, грн.		Відхилення, грн.
				За даними підприємства	За даними перевірки	

Складання РД-4 на підприємстві дозволяє впевнитись у правильності визначення бази оподаткування єдиним соціальним внеском, а також розрахунку сум податку.

Таблиця 3.10 – Внутрішній контроль правильності утримання із заробітної плати податку на доходи фізичних осіб (РД-5)

Місяць	Прізвище, ім'я, по батькові	Табельний номер	База оподаткування	Наявність заяви на податкову соціальну пільгу	Розмір застосовуваної податкової соціально пільги	Нараховано єдиний соціальний внесок, грн.		Відхилення, грн.
						За даними підприємства	За даними перевірки	

За результатами складеного РД-5 перевіряючий отримує змогу встановити перелік осіб, які мають право на застосування податкової соціальної пільги, встановити її розмір, перевірити правильність розрахунку сум податку на доходи фізичних осіб.

Таблиця 3.11 – Внутрішній контроль правильності утримання із заробітної плати військового збору (РД-6)

Місяць	Прізвище, ім'я, по батькові	Табельний номер	База оподаткування	Нараховано військовий збір, грн.		Відхилення, грн.
				За даними підприємства	За даними перевірки	

Складання РД-6 на підприємстві дозволяє впевнитись у правильності визначення бази оподаткування військовим збором, а також розрахунку сум податку. Важливе значення при організації внутрішнього контролю обліку і оподаткування заробітної плати відіграє перевірка правильності визначення залишків за рахунками 64 «Розрахунки за податками і платежами», 65 «Розрахунки зі страхування», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» (таблиця 3.12).

Таблиця 3.12 – Перевірка правильності визначення залишків за рахунками 64 «Розрахунки за податками і платежами», 65 «Розрахунки зі страхування», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» (РД-7)

Рахунки	На початок періоду		Обороти за місяць		На кінець періоду	
	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
Рахунок 64 «Розрахунки за податками і платежами»						
Рахунок 65 «Розрахунки зі страхування»						
Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»						

За результатами проведеного внутрішнього контролю складається звіт, в якому детально, з посиланням на робочі документи, відображаються виявлені відхилення в обліковій системі підприємства, а також розробляється пакет рекомендацій щодо їх попередження. На нашу думку, перевага системи внутрішньої перевірки полягає саме у можливості в майбутньому запобігати здійсненню виявлених на теперішньому етапі контролю помилок.

В цілому, вважаємо, запропонована методика організації та проведення внутрішнього контролю обліку та оподаткування заробітної плати не є громіздкою, не потребує багато часу та зусиль з боку перевіряючого, і може бути реалізована як на малих, так і середніх та великих підприємствах.

### 3.3 Оцінка проблемних аспектів автоматизації обліку та оподаткування заробітної плати на підприємстві

Заробітна плата є складною соціально-економічною категорією, яка відіграє провідне значення для працівників як основне джерело доходів, крім того, характеризує рівень трудових витрат підприємства, а суми здійснених утримань загальнообов'язкових податків з зборів є важливим джерелом наповнення бюджету країни. Звідси, налагодження дієвої системи автоматизації нарахування та розрахунків за виплатами працівникам на підприємстві дозволяє зменшити суб'єктивний вплив на процеси формування показників виробітку, знизити рівень можливих помилок при нарахуванні заробітної плати та здійсненні нарахувань і утримань з неї податків.

На думку Ревенок В. І., Мамчур О. С. [54], необхідність автоматизації обліку та оподаткування заробітної плати обумовлена такими причинами:

а) складність розрахунку заробітної плати за окремими категоріями працівників, особливо за умови використання різних форм і систем оплати праці;

б) необхідність постійного відслідковування змін чинного облікового законодавства з праці та її оплати, а також в частині нарахування податків і зборів;

в) відмінність алгоритмів проведення додаткових розрахунків за умови використання суб'єктом ряду компенсаційних та стимулюючих доплат;

г) наявність розбіжностей у термінах нарахування й періодичності виплати заробітної плати в залежності від особливостей роботи суб'єкта господарювання.

Підтримуємо підхід Пономарьової Т.В., Тураєвої К.А. [50], що створення системи автоматизації праці та її оплати на підприємстві передбачає впровадження автоматизованих рішень за такими обліковими процесами:

а) обробка облікових даних працівників в частині їх впливу на розмір

нарахованої заробітної плати;

б) розрахунок сум нарахованої заробітної плати за окремими категоріями персоналу;

в) розрахунок інших заохочувальних та стимулюючих виплат;

г) розрахунок обов'язкових податків та платежів;

д) виплата заробітної плати працівникам;

е) погашення заборгованості перед органами державної податкової служби та органами пенсійного забезпечення.

Основними принципами ведення обліку розрахунків із оплати праці на підприємстві є:

– поєднання підсистем кадрового обліку, обліку праці та її оплати в єдину інформаційну систему виплат персоналу;

– автоматизований збір інформації щодо виходу працівників на роботу та обсяги відпрацьованого ними часу;

– повна автоматизація розрахункових операцій за виплатами працівникам;

– автоматизована перевірка правильності проведення ручних розрахунків.

Сьогодні існує багато програм, які призначені для автоматизації обліку виплат персоналу на підприємстві. Зокрема, на думку Пономарьової Т.В., Тураєвої К.А. [50], до найбільш відомих програмних продуктів з автоматизації обліку праці, які використовуються в Україні, можна віднести: «1С: Підприємство», «ДебетПлюс», «SmartFin.UA», платформа «FIT-Бюджет», «Парус-підприємство».

Організація автоматизованого обліку виплат працівникам може проводитись різними методами, наприклад, із застосуванням модульного принципу, або комплексного рішення. Зазвичай вітчизняні підприємства віддають перевагу модульному принципу побудови системи автоматизації виплат персоналу, за якого суб'єкт господарювання залежно від потреби може виділяти один або декілька окремих автоматизованих модулів: модуль обліку відпрацьованого часу та неявок на роботу; модуль обліку нарахування

заробітної плати; модуль проведення нарахувань та утримань із заробітної плати загальнообов'язкових зборів і платежів; модуль аналітичного обліку працівників; модуль реєстрів; звітний модуль.

Основні вимоги до програмного забезпечення обліку праці та її оплати згруповано у таблиці 3.13.

Таблиця 3.13 – Перелік вимог до програмного забезпечення обліку праці та її оплати на підприємстві

Перелік вимог	Характеристика вимог
Функціональні вимоги підсистеми	
Ведення журналу господарських операцій	Можливість накопичення всіх господарських операцій в одному документі
Модуль аналітичного обліку	Здатність облікової системи забезпечити ведення аналітичного обліку з необхідним для суб'єкта господарювання рівнем деталізації
Модуль кількісного обліку	Можливість ведення кількісного обліку з використанням різних натуральних вимірників
Модуль валютного обліку	Здатність облікової системи вести облік у кількох валютах одночасно
Технічні вимоги підсистеми	
Модуль експорту-імпорту даних	Можливість взаємного обміну даними з іншими програмами і пристроями (наприклад, електронними касовими апаратами, сканерами штрих-кодів тощо)
Модуль редагування документів	Наявність вбудованих в програму засобів створення і коригування форм первинних документів, розрахунків та звітів
Робота в мережі	Здатність одночасно працювати на кількох комп'ютерах
Модуль архівування документів	В програму вбудовані засоби для архівування даних з можливістю швидкого оновлення інформації
Модуль захисту інформації	Можливість кодування інформації, а також обмеження доступу до неї окремих категорій осіб за допомогою системних паролів
Ергономічні вимоги підсистеми	
Модуль програмної допомоги, інформаційного супроводу	Система програмної допомоги дозволяє отримати «підказку» щодо будь-якої дії в програмі, а також за умови оновлення програмного забезпечення
Інтерфейсний модуль	Зручні та нешкідливі для здоров'я умови роботи користувача з програмним забезпеченням
Модуль звітності	Можливість формування в програмі різних звітів

В роботі з персоналом, для успішного ведення кадрового обліку, а також розрахунків по заробітній платі приватному підприємству «Рекрафт» рекомендуємо використовувати конфігурацію 2.0 програми «1С: Підприємство 8 Зарплата і Управління Персоналом для України». Вона дозволяє одночасно вести кадрову управлінську й облікову діяльність кількох підприємств, підтримувати розробляти й застосовувати схеми фінансової мотивації працівників з використанням різних показників ефективності діяльності не лише по підприємству, але й окремого працівника. Для прикладу в таблиці 3.14 розглянуто перелік первинних документів, якими здійснюється оформлення особового складу з використанням цієї програми.

Таблиця 3.14 – Перелік первинних документів з обліку особового складу, які складаються в конфігурації 2.0 програми «1С: Підприємство 8 Зарплата і Управління Персоналом для України»

Операція	Документи «1С: Бухгалтерський облік для України 8.2»
Прийняття на роботу нових працівників	Документ «Прийом на роботу» – призначений для ведення кадрового обліку працівників, які були прийняті на роботу
Переведення працівника до іншого підрозділу, зміна його посади та/чи розміру нарахованої заробітної плати	Документ «Кадрове переміщення» – призначений для налаштування чи зміни налаштувань за умови переведення працівника на роботу до іншого підрозділу, а також зміну його посади
Направлення працівників у відрядження	Документ «Відрядження» – використовується для друку бланку посвідчення про відрядження
Звільнення працівників	Документ «Звільнення» – призначений для реєстрації звільнення працівників і, відповідно, є підставою для припинення нарахування їм заробітної плати

Для проведення розрахунків та організації обліку заробітної плати в програмі автоматизована робота в розрізі таких модулів: розробка схем мотивації працівників; автоматичний розрахунок нарахувань (оплата згідно окладу, лікарняних, відпускних); гнучке налаштування використовуваної на підприємстві системи нарахувань і утримань. При цьому програма дозволяє врахувати можливі взаємні розрахунки з працівниками суб'єкта

господарювання, а також проводити облік витрат на оплату праці в складі собівартості виготовленої продукції чи наданих послуг. Тобто конфігурація 2.0 програми «1С: Підприємство 8 Зарплата і Управління Персоналом для України» дозволяє автоматизувати весь комплекс розрахунків з персоналом, починаючи від введення документів про фактичний виробіток, оплату лікарняних листів і відпусток, і аж до формування документів на виплату заробітної плати та при потребі її депонування, а також складання пакету звітності.

Організація обліку виплат персоналу у програмі проходить через декілька взаємопов'язаних етапів:

а) модуль кадрового обліку – з цієї підсистеми надходить інформація про працівника, яка стосується його прийому на роботу, звільнення з посади / роботи, переміщення на іншу посаду / роботу, зміну форм оплати праці тощо;

б) модуль нарахування заробітної плати з розрахунком необхідних внесків та інших видів утримань та платежів;

в) модуль відображення заробітної плати у системі бухгалтерського та податкового обліку;

г) модуль виплати заробітної плати.

В цілому, проведені дослідження показують, що даний програмний продукт дозволяє забезпечити:

- планування оптимальної потреби у персоналі;
- управління процесами навчання та різними видами мотивації працівників;
- ведення обліку особового складу; розробку штатного розпису підприємства;
- нарахування заробітної плати персоналу;
- розрахунок визначених чинним законодавством податків, різних видів як обов'язкових, так і добровільних утримань із заробітної плати, а також нарахувань на фонд оплати праці;
- управління грошовими розрахунками з персоналом залежно від

обраної ними форми (через касу підприємства або банківську установу);

– формування платіжних відомостей з упорядкуванням в них інформації за різними критеріями;

– формування звітів для податкової інспекції, органів статистики та ін.

Як бачимо, в конфігурації 2.0 програми «1С: Підприємство 8 Зарплата і Управління Персоналом для України» виплата заробітної плати проводиться в два етапи:

а) на першому відбувається створення платіжних відомостей, в яких відображаються суми виплат кожному співробітнику, а також розраховані суми внесків, податків, інших видів утримань;

б) на другому здійснюється оформлення платіжних документів з виплати заробітної плати працівникам, а також перерахування до бюджету розрахованих сум внесків, податків, інших видів утримань.

Для розрахунку й подальшої виплати заробітної плати за першу половину місяця (аванс) оформляється документ «Нарахування зарплати» із встановленою ознакою того, що це попередній розрахунок. При заповненні такий документ буде враховувати лише встановлені посадові оклади працівників та дані про їх відпрацьований час від початку місяця і до дати формування документу. Зазначимо, що такі документи служать виключно для проведення попередніх розрахунків, і не є підставою для нарахування єдиного соціального внеску, податку на доходи фізичних осіб, військового збору, а тому жодним чином не впливають на результати подальшого розрахунку заробітної плати.

В конфігурації 2.0 програми «1С: Підприємство 8 Зарплата і Управління Персоналом для України» формування бухгалтерських проведення з нарахування заробітної плати можливо в двох режимах: по-перше, при складанні документу «Нарахування зарплати» (при цьому кореспонденція рахунків не може бути змінена або переглянута в самому документі); по-друге, при створенні окремого документу «Відображення зарплати в бухгалтерському обліку» в кінці періоду (в цьому випадку результати

розподілу сум по кожному з бухгалтерських проведення можуть бути попередньо відкориговані).

У запропонованій для використання приватному підприємстві «Рекрафт» конфігурації 2.0 програми документ «Відомість на виплату зарплати» замінили на документи «Відомість в банк» за умови безготівкового розрахунку і «Відомість в касу» при видачі заробітної плати готівковими коштами. Якщо виплата заробітної плати проводиться через банківську установу, для кожного з співробітників зазначається його особовий рахунок. Відмітимо, що інформація про ці рахунки вказується в картці фізичної особи в розділі «Особові рахунки співробітників за зарплатними проектами».

В конфігурації 2.0 програми «1С: Підприємство 8 Зарплата і Управління Персоналом для України» існує можливість створення різноманітних довідників. Наприклад, в довіднику «Види виплат» можна передбачити наступні види виплат по кожному працівникові:

– «Чергова виплата» – відображається сума підготовленої до виплати заробітної плати за поточний місяць;

– «Аванс» – проводиться оформлення авансових виплат. За умови видачі авансу згідно чинного законодавства необхідно провести попередній розрахунок податку на доходи фізичних осіб та єдиного соціального внеску на суму виплати;

– «Депоненти» – підготовка до виплати сум заробітної плати, які раніше була депонована;

– «Дивіденди» – підготовка до виплати сум дивідендів.

Крім перерахованих видів виплат, користувач може самостійно створити в довіднику «Види виплат» інші види виплат, які потрібні підприємству чи працівникові.

В конфігурації 2.0 програми «1С: Підприємство 8 Зарплата і Управління Персоналом для України» в розділі «Зарплата і кадри / Зарплата / Звіти по зарплаті» передбачено формування таких видів звітів:

– «Розрахункові листки» – призначені для повідомлення працівника про суму нарахованої йому заробітної плати, а також здійснені види утримань податків і обов'язкових платежів;

– «Розрахункова відомість» – зведений на підставі розрахункових листів звіт по підрозділах та підприємству в цілому;

– «Типова форма П-6» – звіт про суми нарахованої заробітної плати по кожному працівникові, а також здійснені види утримань податків і обов'язкових платежів;

– «Типова форма П-7» – зведений звіт про суми нарахувань та утримань із заробітної плати працівників;

– «Аналіз внесків до фондів по працівникам» – деталізований звіт по нарахуванню єдиного соціального внеску;

– «Аналіз зарплати по підрозділам і співробітникам» – звіт для детального аналізу сум нарахувань і утримань по групах співробітників;

– «Аналіз витрат на оплату праці» – звіт, мета створення якого полягає в отриманні відомостей про суми витрат на оплату праці та проведених відрахувань на соціальні заходи.

Загалом, проведені дослідження показують, що автоматизація виплат персоналу за допомогою конфігурації 2.0 програми «1С: Підприємство 8 Зарплата і Управління Персоналом для України» створює широким спектр можливостей для бухгалтера в частині застосування різних форм та систем оплати праці на підприємстві. Інтерфейс програми дозволяє обліковцю самостійно формувати склад нарахувань по кожному працівникові. Запрограмований алгоритм виплати заробітної плати дозволяє проводити оформлення перерахування коштів не лише на банківські рахунки, але й за заявою працівника здійснювати йому виплату через касу. У системі проводиться налаштування та існує можливість коригування різних видів нарахувань чи утримань, різні способи відображення витрат на оплату праці, а також проведення нарахувань внесків до соціальних фондів у бухгалтерському

та податковому обліку. Після закінчення звітного періоду залежно від потреб управління можна автоматично сформувати різні види звітів.

Таким чином, використання інформаційних технологій в обліку дозволяє не лише значно спростити обліковий процес, але й підвищити культуру управління, покращити ступінь надійності й достовірності підготовленої інформації; зростає її оперативність, формуються умови для багаторазового використання при наявності системи ефективного захисту від несанкціонованого доступу. Бухгалтер отримує можливість здійснювати контроль за окремими статтями витрат, що дозволяє йому своєчасно виявляти причини відхилень. А управлінський персонал, формуючи різні види запитів та отримуючи можливість оперативного отримання необхідної інформації, швидко проводять необхідні корективи діяльності суб'єкта господарювання, що в цілому дозволяє покращити ефективність їх функціонування.

## ВИСНОВКИ

У дипломній роботі проведено дослідження організації і методики обліку та оподаткування заробітної плати на прикладі приватного підприємства «Рекрафт». На підставі отриманих результатів можна зробити наступні висновки та пропозиції:

– визначено, що на всіх етапах розвитку економіки заробітна плата продовжує залишатись одним із головних інструментів стимулювання ринку, адже є важливим джерелом матеріального стимулювання працівників, чинником впливу на рівень трудової активності у різних галузях економіки, як елемент системи оподаткування приймає участь у наповненні місцевого та державного бюджетів. Звідси, побудова раціональної системи обліку оплати праці на підприємстві не лише впливає на рівень ефективності його функціонування, але й визначає потенціал економічного відтворення трудових ресурсів, визначає якість життя зайнятого населення, та соціальну політику держави в цілому. Дослідження заробітної плати як економічної категорії та об'єкту обліку і оподаткування показали, що оплата праці є важливою складовою підвищення продуктивності підприємства, і може бути використана роботодавцями у якості дієвого мотиваційного інструменту. Для підвищення ефективності праці суб'єкт господарювання повинен постійно проводити моніторинг сучасних форм та прогресивних систем організації роботи з персоналом, що, з однієї сторони, сприятиме зниженню трудових витрат, з іншої, – не вплине на розмір матеріального заохочення працівників;

– аналіз системи нормативно-правового регулювання обліку і оподаткування виплат персоналу показав, що в жодній розвиненій країні світу питання формування фонду оплати праці не залишені лише на розсуд законів ринку, хоча варто відмітити, що методи, сфера та масштаби державного впливу на процеси трудової активності в кожній з них відрізняються. Порівняльний аналіз зарубіжного та вітчизняного досвіду щодо регулювання

обліку заробітної плати дозволив дійти висновку, що в ПСБО 26 «Виплати працівникам» відсутня детальна інформація щодо методології ведення обліку окремих видів виплат працівникам, та порядку відображення інформації про витрати на оплату праці у формах фінансової звітності. Тому, для більш практичного використання нормативного документу, у дипломній роботі було рекомендовано розробити додаткові інструкції та рекомендації, які б розкривали методологію ведення обліку окремих видів виплат на їх вплив на показники фінансової звітності суб'єкта господарювання;

– на підставі досліджень особливостей організації виплат персоналу зроблено висновок, що в країнах з розвинутою ринковою економікою, подібно до України, регулюючі функції держави зазвичай полягають у визначенні розміру мінімальної заробітної плати та суми прожиткового мінімуму, та встановленні ряду соціальних гарантій для соціально незахищених верств населення. Що стосується зарубіжного досвіду оподаткування доходів громадян, було встановлено, що у світі використовуються дві системи формування прибуткового податку – шедулярна та глобальна. Реалізація шедульної системи передбачає розподіл доходів працівників залежно від джерел їх формування на певні частини (шедули), по відношенню до кожної з яких здійснюється окреме оподаткування шляхом стягнення двох видів податків: основного (використовуються пропорційні ставки) та додаткового (застосовуються прогресивні ставки). Водночас, як показує практика, найбільше розповсюдженою знайшла друга система, яка передбачає утримання прибуткового податку із сукупного доходу працівника з використанням прогресивної шкали ставок;

– визначено, що основними об'єктами у сфері організації обліку праці та її оплати на підприємстві є: облік робочого часу та контроль за його використанням, облік виробітку робітників, а також контроль за виконанням норм виробітку; узагальнення заробітної плати в розрізі її видів та форм, а також об'єктів обліку витрат; облік розрахунків за виплатами працівникам, та іншими видами виплат; організація виплати заробітної плати; організація

роботи апарату бухгалтерії (облікового працівника або відділу обліку праці і заробітної плати). Доведено, що ефективна організація обліку виплат персоналу потребує розгляду всіх етапів обліку в комплексі та взаємозв'язку. Традиційно бухгалтерський облік заробітної плати включає в собі оформлення первинних документів, нарахування заробітної плати та інших виплат персоналу, здійснення відповідних нарахувань та утримань із сум нарахованої заробітної плати, проведення виплати заробітної плати працівникам, відображення витрат на оплату праці в синтетичному та аналітичному обліку суб'єкта господарювання, узагальненні інформації в регістрах аналітичного та синтетичного обліку, відображення інформації у фінансовій звітності;

– встановлено, що для накопичення інформації про суму заборгованості за нарахованою заробітною платою працівникам підприємства Планом рахунків активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій передбачено рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків, він призначений для узагальнення інформації про розрахунки за всіма видами виплат працівникам, зокрема, з оплати праці (в розрізі заробітної плати, різних видів доплат, премій, допомоги тощо), а також за не одержані в установленій строк з каси підприємства суми з виплат працівникам, та за іншими поточними виплатами. На приватному підприємстві «Рекрафт» працює 1 чоловік – директор, сума нарахованої йому заробітної плати відображається по дебету рахунку 92 «Адміністративні витрати». Крім того, встановлено, що на досліджуваному підприємстві виникають два види розрахунків за невідпрацьований час – у зв'язку з наданням щорічної відпустки, а також оплата днів непрацездатності у зв'язку з хворобою;

– розроблено пропозиції щодо удосконалення системи облікового забезпечення управління формуванням виплат персоналу на підприємстві. Доведено, що за змістом підсистема облікового забезпечення характеризується наявністю релевантних даних, які можна використати в процесі прийняття управлінських рішень; визначено перелік релевантних показників у сфері

формування інформації про працю та її оплату; розглянуто існуючі у вітчизняній практиці підходи до моделювання підсистеми аналітичного обліку виплат працівникам; сформовано перелік проблемних аспектів діючої системи облікового відображення порядку формування виплат персоналу та обрано рекомендований спосіб їх вирішення;

– підготовлено рекомендації щодо організації та проведення внутрішнього контролю операцій з обліку та оподаткування заробітної плати в системі економічної безпеки приватного підприємства «Рекрафт», зокрема, визначено основні завдання проведення внутрішнього контролю обліку та оподаткування заробітної плати, розроблено тест внутрішнього контролю обліку та оподаткування заробітної плати на підприємстві, складено загальний план внутрішнього контролю обліку та оподаткування заробітної плати на приватному підприємстві «Рекрафт», розроблено програму внутрішнього контролю обліку і оподаткування заробітної плати суб'єкта господарювання;

– проведено оцінку проблемних аспектів автоматизації обліку та оподаткування заробітної плати на підприємстві. Так, у дипломній роботі було сформовано перелік вимог до програмного забезпечення обліку праці та її оплати, проведено порівняльний аналіз програм, які призначені для автоматизації обліку виплат персоналу на підприємстві, визначено набір відмінних конкурентних переваг конфігурації 2.0 програми «1С: Підприємство 8 Зарплата і Управління Персоналом для України».

## ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Кодекс законів про працю України [Електронний ресурс] : кодекс [прийнято Верховною Радою 10 грудня 1971 р.] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 18.11.2022).

2. Податковий Кодекс України [Електронний ресурс] : кодекс ( № 2755-VI) : [прийнято Верховною Радою України 02.12.2010] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 19.11.2022).

3. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [Електронний ресурс] : закон (№ 2464-VI) : [прийнято Верховною Радою України 08.07.2010] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 20.11.2022).

4. Про колективні договори і угоди [Електронний ресурс] : закон (№ 3356-XII) : [прийнято Верховною Радою України 01.07.93] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 20.11.2022).

5. Про оплату праці [Електронний ресурс] : закон (№ 108/95-ВР) : [прийнято Верховною Радою України 24.03.95] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 20.11.2022).

6. Про правовий режим воєнного стану [Електронний ресурс] : закон (№389-VIII) : [прийнято Верховною Радою України 12.05.2015] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 14.11.2019).

7. Виплати працівникам [Електронний ресурс] : міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (№ 19) / Бібліотека бухгалтерського обліку. – Режим доступу: <http://pro-u4ot.info> (дата звернення: 15.11.2022).

8. Виплати працівникам [Електронний ресурс] : положення (стандарт) бухгалтерського обліку (№ 26) : [затверджено наказом Міністерства фінансів України 28.10.2003] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 25.11.2022).

9. Витрати [Електронний ресурс] : положення (стандарт) бухгалтерського обліку (№ 16) : [прийнято Міністерством фінансів України 31.12.1999 № 318] // Офіційний сайт Верховної ради України. – Режим доступу: [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua) (дата звернення: 18.10.2022).

10. Інструкція зі статистики заробітної плати [Електронний ресурс] : інструкція (№ 5) : [затверджено наказом Держкомстату України 13.01.04] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 22.11.2022).

11. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства [Електронний ресурс] : методичні рекомендації (№ 635) : [затверджено Міністерством фінансів України 27.06.2013] // Офіційний сайт Верховної ради України. – Режим доступу: [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua) (дата звернення: 20.11.2022).

12. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція щодо його застосування [Електронний ресурс] : план рахунків (№ 291) : [затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 14.11.2022).

13. Порядок обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням [Електронний ресурс] : порядок (№ 1266) : [затверджено постановою Кабінету Міністрів України 26.09.2001] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 13.11.2022).

14. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці [Електронний ресурс]: наказ (№ 489) : [затверджено

Державним комітетом статистики України 05.12.2008] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 18.11.2022).

15. Березовська С. В. Оподаткування податком на доходи фізичних осіб заробітної плати в Україні: досвід країн європейського союзу та шляхи вдосконалення // Науковий вісник Ужгородського національного університету, – 2019. – Випуск 55, том 2. – С. 27-31.

16. Богиня Д. П., Грішнова О. А. Основи економіки праці : навч. посіб. для студ. екон. спец. – 2-е вид. – Київ : Знання-Прес, 2005. – 314 с.

17. Бондаренко Н., Крайняк А. Еволюція підходів до тлумачення сутності заробітної плати та її функцій у сучасних умовах господарювання // Облік і фінанси. – 2021. – № 3 (93). – С. 107-118.

18. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : підручник. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – 480 с.

19. Бухгалтерський облік (загальна теорія) : конспект лекцій в схемах і таблицях / Н. М. Малюга, В. М. Пархоменко та ін. – Київ : Консультант, 2017. – 66 с.

20. Валецька О. В. Забезпечення функцій заробітної плати: економіко-правовий аспект // Університетські наукові записки. – 2006. – № 3-4 (19-20). – С. 282-284.

21. Варламова І. С. Проблеми обліку заробітної плати на підприємстві та напрями його вдосконалення // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: економічні науки. – 2019. – № 34. – С. 135-139.

22. Васильчик С. В. Теоретичні основи формування оплати праці на підприємстві // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.12. – С. 152-157.

23. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

24. Гуцаленко Л. В., Каправа О. С. Облік оплати праці: проблеми та

напрями вдосконалення // Вісник Мікачівського державного університету. – 2018. – Випуск 18. – С. 894-899.

25. Давидюк Т.В. Бухгалтерський облік : навч. посібник / Т.В. Давидюк, О.В. Манойленко, Т.І. Ломаченко, А.В. Резніченко. – Харків : Гельветика, 2016. – 392 с.

26. Дорош Н. І., Філоненко Н. М. Ключові аспекти сутності заробітної плати та її оподаткування // Молодий вчений. – 2021. – № 3 (91). – С. 351-358.

27. Дробишева О. О., Домаш Д. В. Економічна сутність, форми та система оплати праці // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. – 2014. – № 8. – С. 48-55.

28. Дробязко С. І. Організація бухгалтерського обліку заробітної плати працівників підприємства // Економіка та держава. – 2020. – № 1. – С. 4-8.

29. Єгорова О. О., Кучмачева О. В. Економіка праці : навч. посіб. – Київ : Знання, 2010. – 180 с.

30. Жидєєва Л. І., Стародуб І. В. Облік виплат працівникам: проблеми теорії та практика використання П(С)БО 26 та МСБО 19 // Економіка і суспільство. – 2017. – № 9. – С. 1122-1126.

31. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами : [навч. посіб.]. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 368 с.

32. 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.

33. Колот А. М. Методологічні аспекти розвитку теорії розподільчих відносин // Економічна теорія. – 2008. – № 4. – С. 3-18.

34. Колот А. М. Теоретико-методологічні аспекти класифікації й змісту функцій заробітної плати // Україна: аспекти праці. – 2000. – № 6. – С. 15-19.

35. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік : підручник. – 3-тє вид., перероб. і доп. – Київ : Центр учбової літератури, 2009. – 670 с

36. Лукашевич В. М. Економіка праці та соціально-трудова відносина : навч. посіб. – Львів : Новий світ, 2014. – 248 с.

37. Малицька І. Д. Функції заробітної плати та стан їх виконання в Україні // Держава і право. – 2011. – № 51. – С. 409-413.

38. Мельник Т. Г. Облік, аналіз та аудит праці і її оплати : авт. дис. ... канд. екон. наук за спец. 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз і аудит (за видами економічної діяльності) / Т. Г. Мельник. – Київ, 2005. – 18 с.

39. Мочерний С. В. Політична економія : навч. посіб. – Київ : Знання-Прес, 2006. – 687 с

40. Мудрик М. В. Первинний та зведений облік праці та її оплати на сільськогосподарських підприємствах // Матеріали міжнародних наукових практичних конференцій. – 2016. – С. 42–45

41. Овсяк Н. В., Радченко О. Ю. Виплати працівникам за П(С)БО 26 та МСФЗ (IAS) 19: порівняльний аспект // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – № 3 (24). – С. 360-368.

42. Олійник В. С. Облікова політика як складова бухгалтерського обліку виплат працівникам у кримінально-виконавчих установах // Управління розвитком. – 2016. – № 2 (184). – С. 96-101.

43. Організація бухгалтерського обліку : навчальний посібник / Ф. Ф. Бутинець, О. В. Олійник, М. М. Шигун, С. М. Шулепова. – Житомир : ЖІТІ, 2001. – 576 с.

44. Островерха Р. Е. Організація обліку : навчальний посібник. – К. : ЦУЛ, 2012. – 568 с.

45. Очеретько Л. М., Удовиченко Г. І. Удосконалення обліку заробітної плати на підприємстві // Ефективна економіка. – 2020. – № 12. – С 53-59.

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

47. Пашуто В. П. Организация, нормирование и оплата труда на предприятии : учеб.-практ. пособ. – М. : КНОРУС, 2005. – 311 с.

48. Писарева Т.В., Чернецька О.В. Теоретичні аспекти розрахунків із заробітної плати // Молодий вчений. – 2017. – № 12 (52). – С. 731-735.

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

50. Пономарьова Т. В., Тураєва К. А. Автоматизація нарахування заробітної плати на підприємстві // Молодий вчений. – 2019. – № 9 (73). – С. 211-214.

51. Попова В. Д., Колотило Ю. І. Облік оплати праці: проблеми та напрями удосконалення облікового забезпечення управління персоналом // Молодий вчений. – 2019. – № 10 (74). – С. 714-721.

52. Потриваєва Н. В., Савченко І. В. Стан та перспектива обліку розрахунків з оплати праці: теоретичний аспект // Економічний форум. – 2014. – № 1. – С. 93–98.

53. Радєва О. Г., Гнідкова А. В. Гармонізація національної системи розрахунків з оплати праці за міжнародними стандартами // Інфраструктура ринку. – 2019. – № 37. – С. 758-764.

54. Ревенок В. І., Мамчур О. С. Основні аспекти інформаційних систем з обліку нарахування заробітної плати // Молодий вчений. – 2015. – № 2(3). – С. 22-25.

55. Самчук К. І. Документування операцій з бухгалтерського обліку витрат на підбір персоналу // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – 2017. – № 1 (79). – С. 44-52.

56. Селіванова Н. М., Ветренюк Б. Б. Сучасні проблеми обліку оплати праці та шляхи їх вирішення // Проблеми ринку та розвитку регіонів України в XXI столітті : матеріали VII Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції, м. Одеса, 5-9 грудня 2016 р. – С. 95-97.

57. Суліменко Л. А., Киян А. В., Вітер С. А. Облік і аналіз розрахунків з оплати праці // Інфраструктура ринку. – 2018. – № 18. – С. 395–404.

58. Тибінка Г., Кохана Т. Порівняльний аналіз механізму регулювання мінімальної заробітної плати у зарубіжних країнах та в Україні // Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія: Економіка АПК. –

2019. – № 26. – С. 163-165.

59. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підручник. – 6-те видання. – Київ : Алерта, 2013. – 982 с

60. Тофан І. М., Синявська Л. В. Оподаткування заробітної плати: досвід Польщі та перспективи для України // *Economics Bulletin*. – 2019. – № 3. – С. 110-114.

61. Шкуліпа Л. В. Вплив макроекономічних чинників на заробітну плату працівників // *Вісник економіки транспорту і промисловості*. – 2013. – № 41. – С. 267-274.

62. Шульга Н. В. Облік і аудит розрахунків з оплати праці та аналіз ефективності використання трудових ресурсів : автореф. дис. ... канд. екон. наук за спец. 08.00.09 Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Н. В. Шульга. – К.:, 2008. – 18 с.

63. Щирба І. М. Сутність облікової політики підприємства щодо витрат на оплату праці та факторів впливу на її формування // *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. – 2009. – Вип. 4 (50). – С. 191-193.

64. Яромлюк О. Ф. Удосконалення облікового забезпечення управління виплатами працівникам підприємства [Електронний ресурс] // *Ефективна економіка*. – 2014. – № 4. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2947&p=1>.