

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Факультет фінансів та обліку

Кафедра обліку і оподаткування

Організація і методика обліку та оподаткування оплати праці

Виконав: ст.гр. ОПДзм-21

Томчак М.

Наук. керівник:

К.е.н., доц. Зарудна Н.Я.

Тернопіль – 2020

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ	
РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ	7
1.1. Економічна сутність, функції, види, форми оплати праці.....	7
1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку розрахунків з оплати праці....	17
1.3. Світові тенденції організації оплати праці та її оподаткування	23
Висновки до розділу 1	33
РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ	
РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ	34
2.1. Особливості організації первинного, синтетичного та аналітичного обліку розрахунків з оплати праці в умовах ринкової економіки.....	34
2.2. Методика та організація обліку оподаткування оплати праці	42
2.3. Відображення виплат працівникам у статистичній та спеціальній звітності.....	49
Висновки до розділу 2	53
РОЗДІЛ 3 ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ	
ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ.....	55
3.1. Удосконалення характеру і змісту обліково-аналітичної роботи по розрахунках з оплати праці	55
3.2. Організація обліку оплати праці в умовах карантину.....	61
Висновки до розділу III	69
ВИСНОВКИ.....	71
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	75

ВСТУП

Конкурентне середовище ринкової економіки стимулює роботодавців до підвищення ефективності праці найманого персоналу. Основним чинником який має вплив на покращення результатів праці є матеріальна мотивація, яка у випадку трудових відносин відображається через оплату праці. Для посилення матеріальної зацікавленості працівників роботодавці розробляють системи преміювання, винагороди за підсумками роботи та інші форми матеріального заохочення.

Сфера обліку оплати праці та її оподаткування є однією із найскладніших сфер бухгалтерського обліку через неоднозначність та часту зміну законодавства. Ця галузь бухгалтерії є найбільш відповідальною та трудомісткою, й тому займає одне з провідних місць у системі обліку господарської діяльності підприємств.

Неточність у нарахуванні заробітної плати автоматично тягне за собою серію помилок і порушень в обліку податку на доходи фізичних осіб, єдиного соціального внеску та податку на прибуток. Єдина можливість уникнути таких помилок – володіти достатнім рівнем знань для проведення будь-яких розрахунків, які відносяться до сфери оплати праці та вирішення основних проблем, які виникають у цій галузі.

Попри значну кількість наукових робіт та досліджень проблеми стимулювання праці та її обліку багатогранні, тому пошук шляхів удосконалювання облікових аспектів оплати праці та діючих систем оплати праці залишається актуальним й досі.

В Україні проблематика обліку оплати праці викладена у дослідженнях та наукових працях Жидовської Н. М., Задорожного З.В., Калини А. В., Колота А.М., Крупки Я.Д., Луняк І. В, Машевської А.А., Овсюк Н. В., Сазонець О.М., Тибінки Г.І., Ярмішко С. В. та інших вчених.

Метою роботи є дослідження та аналіз стану організації та методики бухгалтерського обліку і оподаткування оплати праці у СОК «Файна поляна» та розробка шляхів їх вдосконалення.

Відповідно до мети роботи сформовано перелік наступних завдань:

- визначення економічної сутності розрахунків з оплати праці та їх функцій, форм та систем оплати праці;
- розгляд та класифікація нормативно-правового забезпечення розрахунків з оплати праці;
- вивчення зарубіжного досвіду організації оплати праці та її оподаткування;
- ознайомлення з порядком здійснення первинного, синтетичного та аналітичного обліку розрахунків з оплати праці на досліджуваному підприємстві;
- дослідження методики оподаткування розрахунків з оплати праці;
- аналіз фінансової, податкової статистичної та спеціальної звітності з оплати праці;
- удосконалення характеру і змісту обліково-аналітичної роботи розрахунків з оплати праці;
- організацію обліку оплати праці в умовах форс мажору.

Об'єктом дослідження є діюча система обліку операцій з оплати праці СОК «Файна поляна».

Предметом дослідження є сукупність теоретико-методичних та практичних аспектів організації обліку розрахунків з оплати праці.

Теоретична частина роботи написана на основі аналізу джерел навчальної, монографічної та періодичної літератури з обраної теми, а також нормативно-правових документів з обліку розрахунків за виплатами працівникам.

Для написання практичної частини роботи використані внутрішні нормативні документи, облікові реєстри аналітичного та синтетичного обліку, фінансова звітність та первинна документація, яка характеризує особливості розрахунків з оплати праці працівників СОК «Файна поляна».

Методи дослідження. У процесі написання магістерської роботи застосовувалися наступні методи дослідження: порівняльно-правовий – при дослідженні та аналізі нормативно-правої бази бухгалтерського обліку оплати

праці; системно-структурний – при аналізі організаційних та методологічних підходів до відображення розрахунків з оплати праці; статистичний – при зборі та аналізі даних; елементи методу бухгалтерського обліку (рахунки, подвійний запис, документування, балансове узагальнення і звітність); прийоми економіко-математичного моделювання.

Наукова новизна роботи полягає в узагальненні теоретичного та практичного матеріалу щодо методики обліку та оподаткування оплати праці працівників підприємства.

Так, визначено економічну сутність розрахунків з оплати праці підприємства, досліджено нормативно-правову базу організації оплати праці в Україні. Здійснено дослідження методики здійснення первинного синтетичного та аналітичного обліку виплат працівникам та їх оподаткування. Запропоновано нову систему організації документообігу та додаткові елементи мотивації до діючої системи оплати праці, запропоновано варіанти реалізації обліку оплати праці в умовах форс-мажорних ситуацій, до яких належить карантин.

Практичне значення результатів магістерської роботи. Результати дослідження впроваджено у практичну діяльність СОК «Файна поляна», а також у збірниках наукових праць студентів опубліковано наукові тези на тему «Оптимізація витрат на оплату праці в умовах карантину без порушення трудового законодавства» («Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Укр.»: матеріали VII Міжнар. наук.-практ. конф., 22 травня 2020 р. Том 2. Тернопіль: ТНЕУ, 2020, 142 с. С.79-81.) та «Світові тенденції організації оплати праці та її оподаткування» (Сучасні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та аудиту та оподаткування: матеріали студ. науково-практ. конф., 4 грудня 2020 р. Тернопіль, ЗУНУ, 2020.)

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

1.1. Економічна сутність, функції, види, форми оплати праці

Показовим критерієм якісного господарювання є оплата праці, яка виражає взаємозв'язок найманого персоналу, роботодавців і держави. Для ефективної регламентації трудових відносин необхідно чітко аналізувати та розмежовувати основні засади бухгалтерського, трудового та податкового законодавства з питань що стосуються оплати праці. Найпершим кроком до такого аналізу є визначення сутності понять «заробітна плата» та «оплата праці», а також різниці між даними поняттями.

Частина вітчизняних нормативних документів, які стосуються питань оплати праці, наводять лише визначення сутності поняття «заробітна плата». Зокрема, прикладом є Кодекс законів про працю [32].

Глава VII зазначеного закону під назвою «Оплата праці», не містить трактування своєї назви, водночас стаття 94 наводить визначення заробітної плати як винагороди, обчисленої, як правило, у грошовій формі, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівнику за виконану ним роботу.

Дана глава містить регламентування таких важливих положень як розмір мінімальної заробітної плати, індексацію виплат, системи оплати праці, порядок здійснення оплати праці у святкові і неробочі дні, терміни здійснення виплати заробітної плати та інше, але не дає розмежувань чи тотожності цих понять.

Такий недолік є притаманним не лише КЗпП України, а й іншим правовим документам, що регулюють сферу оплати праці. Найбільш яскравим прикладом є Закон України «Про оплату праці», який закладає економічне, правове та організаційне підґрунтя оплати праці працівників та визначає сфери державного і договірного регулювання оплати праці. Проте трактування

поняття «оплата праці» закон не наводить, а дефініція заробітної плати дублюється з рештою нормативних документів. В той же час стаття 4 цього закону визначає, що джерелом коштів на оплату праці працівників є частина доходу та інші кошти, одержані за результатами господарської діяльності [62].

Схожа ситуація щодо співвідношення оплати праці та заробітної плати й у науковій літературі.

В енциклопедичному словнику з управління персоналом зазначено, що «оплата праці – це рівноцінне заробітній платі поняття, відмінність якого полягає в джерелі виплат» (заробітна плата обмежується виплатами з фонду основної заробітної плати, оплата праці ж передбачає також інші компенсаційні та заохочувальні виплати).

А. Колот у своїх працях обґрунтовує значні відмінності між цими категоріями. На його думку, оплата праці є синонімом не заробітної плати, а поняття організація заробітної плати [26]. За твердженням вченого оплата праці – це система відносин, пов'язаних із забезпеченням встановлення та здійснення власником підприємства виплат працівникам за використання їх ресурсу праці відповідно до законів, інших нормативних документів і трудового договору.

Будучи системою відносин оплата праці характеризується багатьма елементами. У першу чергу, оплата праці базовий фактор трудових відносин, які виникають за згодою працедавця та працівника щодо виконання останнім трудових функцій за плату.

Як організаційний аспект оплата праці характеризує міру праці і розмір її оплати в межах норми та понад них, визначає порядок нарахування та виплат різних видів винагороди.

Правовий елемент оплати праці гарантує отримання працівниками заробітної плати та інших виплат відповідно до державних гарантій, положень трудових договорів та досягнутих результатів праці. Звідси, система оплати праці – це комплекс гарантій, зобов'язань та відносин (трудових, організаційних, правових, фінансових, соціально-економічних) між працівниками і роботодавцем підставою яких є винагорода за працю.

Отже, є підстава погодитись з твердженням, що поняття «оплата праці» ширше та описує організацію оплати праці, процес регулювання її окремих елементів та всієї правової бази цієї галузі, тоді як термін «заробітна плата» визначає право окремого працівника отримувати грошову винагороду, тобто заробітна плата є одним із елементів оплати праці.

Незважаючи на розбіжності у тлумаченні визначень «оплата праці» та «заробітна плата» визначення сутності оплати праці варто робити опираючись саме на поняття заробітної плати.

Наразі існує велика кількість трактувань сутності заробітної плати, що пояснюється різними науковими поглядами дослідників (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Дослідження визначення поняття «заробітна плата» у наукових джерелах

№ п/п	Нормативний документ, автор	Трактування поняття
1	2	3
1	ЗУ «Про оплату праці» [62]	Заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникам за виконану ними роботу.
2	Брезицька К.Ф. [4]	Заробітна плата – це плата за працю, а її величина – це ціна праці, яка визначається на ринку праці в результаті взаємодії попиту на конкретні види праці та її пропозицію.
3	Дубовська О.В. [16]	Заробітна плата – грошовий вираз вартості ціни робочої сили, який виплачується працівникам за виконану ними роботу або надані послуги і спрямований на мотивацію досягнення бажаного рівня продуктивності праці.
4	Жидовська Н.М. [17]	Заробітна плата – це будь-яка винагорода, або заробіток, що обчислюється в грошах, котрі підприємець виплачує за працю, котра виконана, або має бути виконана, чи послуги, які або надані, або мають бути надані.
5	Калина А.В. [21]	Заробітна плата – це частина доданої вартості у грошовій формі, яка в результаті розподілу надходить працівникам залежно від кількості та якості затраченої ними праці.

1	2	3
6	Колот А.М. [26]	Заробітна плата – це економічна категорія, що відображає відносини між власником підприємства та найманими працівниками з приводу розподілу новоствореної вартості. Заробітна плата – це елемент ринку праці, що є ціною, за якою продаються послуги робочої сили.
7	Швець Л.П. [83]	Заробітна плата – це елемент витрат виробництва, і той же час, головний чинник забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів.
8	Пашуто М.Т	Заробітна плата – це об'єктивно необхідний для відтворення робочої сили та ефективного функціонування виробництва об'єм вираженої в грошовій формі основної частини життєвих засобів, що відповідає досягнутому рівню розвитку продуктивних сил і зростає пропорційно до підвищення ефективності праці найманих працівників. Це не дохід, а витрати підприємства на відтворення трудових ресурсів на суспільно необхідному рівні.

Як показує аналіз таблиці, підходи науковців до трактування дефініції «заробітна плата» неоднозначні. Саме тому в літературних джерелах вчені розглядають заробітну плату з кількох позицій, а саме: зі сторони власника підприємства, з позиції найманого працівника, як фактор ринку праці та грошове вираження вартості робочої сили, а також – як категорію економіки, яка описує взаємини роботодавця і найманого персоналу. З практичного боку сутність оплати праці окреслюється функціями, які вона виконує.

Правові засади визначення і класифікації функцій заробітної плати закріплені у преамбулі до ЗУ «Про оплату праці» – це відтворювальна і стимулююча функції. Як соціально-економічна категорія оплата праці має виконувати також регулюючу та соціальну функції, функцію формування та збалансованості платоспроможної ємності національного ринку [62].

Відтворювальна функція – засіб відтворення умов для реалізації та підтримки фізичного, професійно-кваліфікаційного та духовного потенціалу

населення. В її реалізації зацікавлені більш за все наймані працівники і вона визначає міру та показники державного регулювання заробітної плати.

Стимулююча – засіб впливу заробітної плати на результати праці, як кількісні так якісні, фактично функція відображає залежність величини заробітної плати від персонального внеску працівника та результатів діяльності всього колективу підприємства.

Регулююча функція – інструмент розподілу робочої сили за видами економічної діяльності, за рівнем кваліфікації, спеціалізації та якості робочої сили. Ця функція забезпечує вирішення проблем регулювання ціни робочої сили на ринку праці в залежності до попиту та пропозиції, а також питання щодо розподілу трудових ресурсів за регіонами, галузями, та конкретними підприємствами.

Соціальна функція – засіб забезпечення соціальної справедливості, обмеження або стримування розвитку економічних та інших форм нерівностей.

Функція формування та збалансованості платоспроможної ємності національного ринку – засіб узгодження попиту населення, що підтверджений платоспроможністю з товарною пропозицією. Оскільки величина платоспроможного попиту визначається в залежності до потреб та доходів населення, то за допомогою заробітної плати формується баланс між товарним попитом та пропозицією.

В ринкових умовах відбулося розширення складу та модифікація традиційних функцій оплати праці. Зокрема в науковій літературі виділяють ще структурну, захисну та інноваційну функцію заробітної плати [22].

Зміст структурної функції полягає у забезпеченні прогресивних структурних змін, що гарантують більш високий технологічний рівень суспільного виробництва. За рахунок макроекономічних змін відбувається рух робочої сили на користь наукомістких виробництв, соціально орієнтованих видів діяльності, галузей, які працюють на споживчий ринок. Захисна функція – засіб захисту національного ринку та інтересів різних соціальних груп населення. Роль захисної функції – забезпечити високу вартість робочої сили,

що сприятиме збереженню трудових ресурсів країни. Суть інноваційної функції у заохоченні власника вдосконалювати технічні основи виробництва та знижувати собівартість, а також впроваджувати нові прогресивні форми і системи заробітної плати, що стимулює працівників до підвищення результативності їхньої праці. Ця функція реалізовується через підвищення кваліфікації, освіти працівників, що супроводжується розширенням їх інноваційної діяльності.

Отже, можемо підсумувати, що заробітна плата є багатофункціональною категорією. Функції дають можливість зрозуміти її сутність та проблеми, які виникають в процесі удосконалення механізму оплати праці.

Як категорія економіки заробітна плата має власну структуру, затверджену інструкцією зі статистики заробітної плати [19]. Згідно інструкції оцінка розміру заробітної плати найманого персоналу здійснюється виходячи із поняття фонду оплати праці. Фонд оплати праці включає виплати найманим працівникам за відпрацьований та невідпрацьований час, який підлягає оплаті, або за виконану роботу незалежно від форми оплати та джерела фінансування.

Таблиця 1.2

Структура фонду оплати праці, затверджена інструкцією зі статистики заробітної плати

Фонд оплати праці		
Основна заробітна плата	Додаткова заробітна плата	Інші заохочувальні та компенсаційні виплати
1	2	3
1. Винагорода за виконану роботу. 2. % або комісійні нарахування залежно від обсягу доходів, якщо вони належать до основної роботи. 3. Гонорари штатним працівникам.	1. Надбавки та доплати до тарифних ставок. 2. Систематичні премії та винагороди, у тому числі за вислугу років. 3. Відсотки або комісійні винагороди, виплачені додатково до тарифної ставки.	1. Нарахування за невідпрацьований час, що не передбачені чинним законодавством. 2. Одноразові винагороди у т. ч. ті, що здійснюються раз на рік. 3. Матеріальна допомога, що має систематичний

Продовження таблиці 1.2

1	2	3
4. Оплата при переведенні на нижче оплачувану роботу. 5. Оплата при невиконанні норм виробітку та виготовленні бракованої продукції, не з вини працівника. 6. Оплата праці за відрядження. 7. Вартість виданої продукції, при натуральній формі оплати.	4. Оплата надурочної роботи та роботи у святкові та неробочі дні. 5. Нараховані суми індексації заробітної плати працівників. 6. Вартість безкоштовно наданого працівникам форменого одягу. 7. Оплата за невідпрацьований час.	характер, надана всім або більшості працівників 4. Виплати соціального характеру у грошовій і натуральній формі.

Оскільки найбільш вагомий вплив на зацікавленість персоналу брати участь у процесі виробництва відіграють саме матеріальні чинники важливо гарантувати працівнику достатній рівень індивідуальної заробітної плати.

Ключовими показниками у механізмі визначення індивідуальної заробітної плати є форми й системи оплати праці. Ці елементи визначення величини оплати праці фактично є способом встановлення взаємозв'язку між розміром заробітної плати та кількістю, якістю праці та її результатами.

Підприємства обирають форми та системи оплати праці залежно від сфери діяльності, характеру трудових операцій та технологічних процесів, які застосовуються в процесі виробництва та затверджують їх у локальних документах по підприємству (колективних договорах, положеннях, контрактах).

Система оплати праці – це взаємозв'язок показників, які характеризують норму праці та міру її оплати в межах і понад норми праці. Ці показники виступають гарантією того, що відповідно до фактично досягнутих результатів праці відносно норми працівник одержить заробітну плату за погодженою з роботодавцем ціною його робочої сили. У той час, форма оплати праці це той чи інший різновид систем оплати, згрупований за ознаками основного критерію

обліку результатів праці при її оцінці з метою визначення розміру величини винагороди (оплати).

Таблиця 1.3.

Форми та системи оплати праці

Форми та системи оплати праці та їх основні ідеї		
Форми оплати праці	Почасова	Відрядна
	За основу береться фактично відпрацьований час	За основу береться фактично виготовлена кількість продукції
Системи оплати праці	Проста почасова	Пряма відрядна
	Оклад (або погодинна чи денна ставка) за відпрацьований час	Оплата по розцінці за кожну одиницю виробленої продукції
	Почасова-преміальна	Відрядно-преміальна
	Оклад (або погодинна чи денна ставка) за відпрацьований час + премія	Оплата по розцінці за кожну одиницю виробленої продукції + премія за виконання
	Почасова з системою мотивації	Відрядно-прогресивна
	Заробітна плата обчислюється як сума постійної та змінної частин та нерегулярної премії. Де під постійною частиною виступає оклад або погодинна чи денна ставка, під змінною частиною – регулярні премії.	Розцінки за продукцію збільшуються по мірі виконання плану.
		Непряма відрядна
Застосовується для оплати праці допоміжних виробництв. Оплата праці допоміжного персоналу залежить від результату роботи основних працівників		
	Акордна	
	Оплата праці здійснюється за певний етап виконання роботи, комплекс робіт	

У ст. 96 КЗпП зазначено, що організація оплати праці в Україні базується на тарифній системі, в основі якої лежить застосування тарифних сіток, тарифних ставок, схем посадових окладів і тарифно-кваліфікаційних характеристик.

Дещо менш поширена безтарифна система, при якій грошове вираження величини оплати праці працівника залежить від кінцевого результату роботи підприємства. При безтарифній системі заробітна плата кожного працівника підприємства є певною часткою у фонді оплати праці підприємства в цілому.

В Україні підприємства застосовують дві форми тарифної системи:

- почасова оплата, коли в основу береться відпрацьований час працівником, при цьому як одиниця часу може виступати година, день або місяць;
- відрядна оплата, коли в основу береться матеріальний результат, тобто кількість виробленого продукту.

Почасова оплата праці бере за основу тарифну систему, з її основними елементами:

- тарифною сіткою, що являє собою таблицю з кваліфікаційними розрядами працівників, по ній визначається тарифний розряд;
- тарифною ставкою або нормою оплати праці, де тарифна ставка першого розряду – норма оплати праці за найменш кваліфіковану працю. Може визначатися як за місяць (посадовий оклад), так і за годину чи день, тиждень;
- схемою посадових окладів – перелік посадових окладів та коефіцієнт по кожному з них, на основі коефіцієнту визначається оклад (тарифна ставка) для конкретної посади;
- тарифно-кваліфікаційний довідник – документ, що описує вимоги до посад, вміння та кваліфікації працівника;
- штатним розписом – відображає набір посад по підприємству та встановлені по ним посадові оклади, що визначені на основі схеми посадових окладів і тарифної ставки.

Для встановлення відрядної форми оплати праці необхідно визначити місячні норми виробітку (провести нормування праці), визначити тарифні ставки по розрядах робіт, розрахувати відрядні розцінки, розробити та ввести внутрішні документи для обліку виробітку.

Станом на сьогодні не існує затверджених форм первинних документів для обліку виробітку, що є одночасно плюсом та недоліком. Оскільки підприємства можуть розробляти свої власні або модифікувати бланки цих документів навіть радянських часів, проте такі розробки займають додаткового часу. Таким чином, можемо стверджувати, що відрядна форма оплати праці в організаційному плані складніша.

Аналізуючи наведену вище інформацію, бачимо що кожна з систем оплати праці має свої переваги та недоліки (табл. 1.4.) й вибір оптимального для підприємства варіанту організації оплати праці потребує глибокого аналізу та індивідуального підходу.

Таблиця 1.4.

Порівняльний аналіз форм оплати праці

Порівняння	Почасова	Відрядна
Переваги	підходить для більшості підприємств, особливо в торгівлі, сфері надання послуг, здебільшого єдино можлива для офісних працівників та адмінперсоналу; застосовується у виробництвах, де основним критерієм є якість продукту;	забезпечує мотивацію до збільшення виробітку. Найчастіше використовується для оплати праці робітників у промисловості та аграрному секторі. Може слугувати фактором, що зменшує конфлікти в трудовому колективі; оплата більшою мірою залежить від майстерності та вправності працівника, а не доброї волі апарату управління.
Недоліки	не стимулює збільшення виробітку; без належно продуманої преміювальної системи може призводити до «зрівнялівки», зниження мотивації.	може спричиняти «виробництво заради виробництва»; можливе зниження якості продукту через змагання за кількість; складніша у побудові, вимагає кваліфікації нормувальників, так як відрядна розцінка залежить від норми.

Як видно з таблиці, попри свої переваги та недоліки форми оплати праці окрім економічних факторів (контроль якості, збільшення виручки та прибутку)

поєднують чимало психологічних, соціальних аспектів, пов'язаних з мотивацією, відносинами в колективі.

Підсумовуючи викладене вище, робимо висновок, що у зв'язку із відсутністю у вітчизняних наукових та юридичних джерелах трактування поняття «оплати праці» дане визначення переплітається із поняттям «заробітна плата», яке за своїм визначенням є дещо вужчим. Як економічна категорія оплата праці описує відносини між роботодавцем та найманим працівником щодо розподілу новоствореної вартості і окрім власне заробітної плати, включає інші витрати роботодавця на робочу силу. Мотиваційна складова оплати праці, вимагає у власників підприємств підходити до вибору системи та форми оплати праці таким чином, щоб досягти максимального рівня виробництва і в той же час забезпечити гідну оплату праці персоналу.

1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку розрахунків з оплати праці

З поміж економічних явищ, які входять до складу соціально-трудоких відносин оплата праці є найбільш проблематичною. Складність пов'язана із тим, що організація оплати праці вимагає сукупності дій, які спрямовані на встановлення розміру заробітної плати, принципів її нарахування, строків виплати, диференціації, співставлення з іншими фінансовими показниками підприємства. Відповідно увесь комплекс дій потребує нормативного регулювання.

Чинним законодавством визначено два правових методи організації оплати праці. Перший – регулювання на рівні держави, другий – договірне регулювання оплати праці.

Ієрархічно нормативно-правове регулювання виплат працівникам, здійснюється на трьох рівнях (рис.1.1) :

- макрорівень або державне регулювання – вплив норм правової бази поширюється на усі види діяльності;
- мезорівень або договірне регулювання за галузевими чи територіальними угодами – нормативно-правова база зазначає правила розрахунків з працівниками окремих галузей чи регіонів беручи до уваги їх особливості;
- мікрорівень або рівень суб'єкта господарювання – нормативні документи створюються на самих підприємствах відповідно до чинного законодавства.

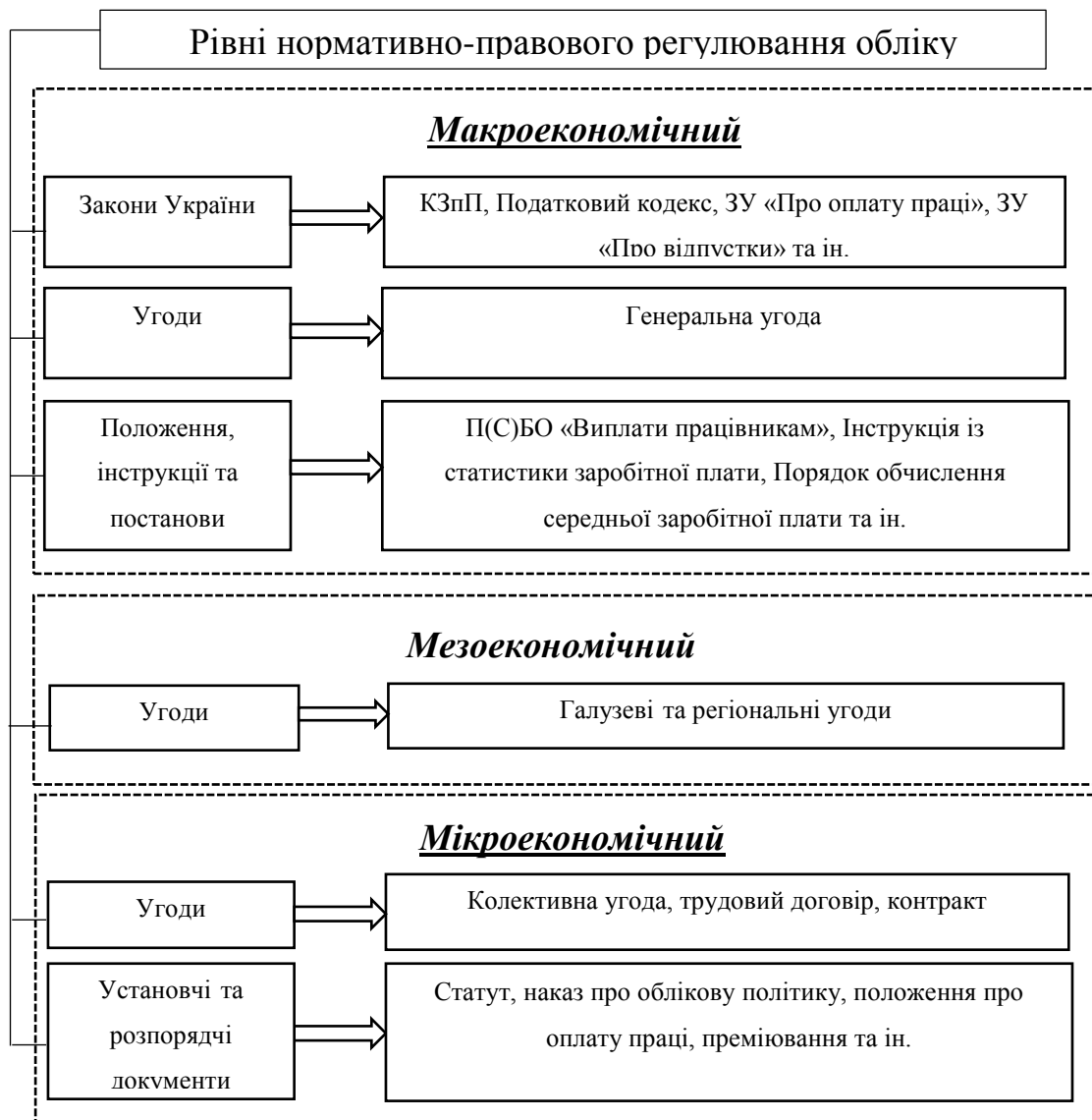


Рис. 1.1. Рівні нормативно-правового регулювання обліку розрахунків за виплатами працівникам

В Україні на державному рівні оплата праці регулюється за такими основними напрямками:

- встановлення розміру мінімальної заробітної плати та інших соціальних гарантій;
- визначення форм та систем оплати праці;
- затвердження структури заробітної плати;
- оподаткування доходів працівників;
- індексація заробітної плати;
- відповідальність працедавця за порушення норм трудового законодавства.

Нормативне підґрунтя для всього законодавства про працю закладає Конституція України [31]. Стаття 43 Конституції гарантує громадянам України право на працю, вільний її вибір та можливість заробляти нею для задоволення потреб. Питанням праці та соціальному захисту працівників у Конституції присвячені також статті 44 – 46. Зазначені статті права працівників щодо захисту їх економічних та соціальних інтересів, відпочинку.

Право кожного громадянина на працю, розвиває і Кодекс законів про працю України (КЗпП) [32]. В загальному нормативний документ регулює трудові відносини і зокрема процес оплатного виконання роботи. Так, КЗпП визначає тривалість роботи та відпочинку, гарантії для працівників, заохочення та стягнення. У кодексі закріплено й основні системи оплати праці – тарифну та безтарифну.

Закон України «Про оплату праці» [62] визначає організаційні аспекти оплати праці громадян, які перебувають у трудових відносинах з підприємствами. Стаття 8 зазначеного Закону регламентує основні напрямки державного регулювання оплати праці, зокрема встановлення розміру мінімальної заробітної плати. Також у законі є згадка про договірне регулювання оплати праці.

Питання пов'язані із справлянням податків та зборів на фонд оплати праці та інші виплати працівникам, а отже і визначають податкове

навантаження, регулює Податковий кодекс [47]. У розділі IV Кодексу зазначено, що виплати у формі заробітної плати є складовою частиною загального оподаткованого доходу. Отже, роботодавець здійснюючи такі виплати зобов'язаний, як податковий агент утримати та перерахувати до бюджету податок на доходи фізичних осіб. Стаття 169 кодексу містить також перелік умов за яких працівники, як платники податку, можуть отримати податкові знижки на сплату податку на доходи фізичних осіб.

Методологічні основи щодо відображення інформації про виплати працівникам в бухгалтерському обліку, фінансовій та статистичній звітності регламентуються низкою положень та інструкцій. Порядок формування в бухгалтерському обліку інформації про оплату праці та відображення її у фінансовій звітності визначається національним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» [48], а також Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку (IAS) 19 «Виплати працівникам» [42].

Методику розрахунку середньої заробітної плати для цілей виплат відпускних, лікарняних, вихідної допомоги, оплата відрядження відображено у Порядку обчислення середньої заробітної плати №100 [58].

До сфери державного регулювання відносяться також нарахування гарантійних та компенсаційних виплат. Мова про нарахування заробітної плати у випадках відхилення від тарифних умов, тобто при виконанні робіт, які не відповідають нормальним вимогам. Держава зобов'язує працедавців в таких ситуаціях компенсувати працівнику додаткові витрати праці, тобто зробити доплату.

На державному рівні провадиться також регулювання надання та оплати відпусток. Право на відпустку гарантує громадянам, які перебувають у трудових відносинах з підприємствами незалежно від форми власності Конституція України. Більш детально умови надання роботодавцями відпусток деталізовано у Кодексі законів про працю України та Законом України «Про відпустки» [54]. Закон визначає види відпусток, їх тривалість, умови надання та

оплати, право працівника на отримання відпустки без збереження заробітної плати.

Питання виплат працівникам регулюються не лише законодавчими актами. Велике значення в організації оплати праці має договірне регулювання, яке здійснюється на основі системи угод, що укладаються відповідно до законодавства. В Україні на макро, мезо- та мікрорівні функціонують такі формалізовані рівні договірного регулювання:

- національне регулювання (генеральна угода);
- галузеве – галузева (міжгалузева) угода;
- регіональне або територіальне регулювання – територіальна угода;
- локальне регулювання – колективний договір, контракт.

Перелічені види договірного регулювання перебувають у ієрархії, відповідно до якої угоди вищого рівня мають пріоритет при укладанні угод і договорів нижчих рівнів, тому вони передбачають різну ступінь конкретизації вирішення соціально-економічних проблем.

Так, генеральна угода на державному рівні регулює основні принципи і норми реалізації соціально-економічної політики і трудових відносин щодо наступних питань:

- нормування праці й формування тарифної системи на всіх рівнях договірного регулювання заробітної плати для всіх галузей економіки;
- визначення мінімальних розмірів надбавок, доплат міжгалузевого характеру;
- встановлення мінімальних розмірів тарифних ставок та окладів виходячи з складності та умов праці;
- встановлення порядку перегляду мінімальних тарифних ставок та окладів у випадку індексації.

Закріплені у генеральній угоді домовленості є обов'язковими і розглядаються як мінімальна база для визначення величини заробітної плати при укладанні угод на нижчих рівнях регулювання.

Галузеві угоди направлені в основному на захист інтересів працівників та роботодавців певних галузей. Угоди на галузевому рівні регулюють питання щодо трудових відносин та охорони праці, медичного обслуговування та оздоровлення працівників галузі, забезпечення мінімальних соціальних гарантій, компенсацій та пільг, нормування і оплати праці, встановлення для підприємств галузі мінімальних гарантій заробітної плати та мінімальних розмірів доплат і надбавок з урахуванням специфіки, умов праці окремих професійних груп і категорій працівників галузі.

На законодавчому рівні не закріплено вичерпного переліку норм, які мають відображатися у територіальних угодах Проте у статті 8 ЗУ «Про колективні договори і угоди» [61]. є згадка про те, що у регіональних договорах необхідно передбачити включення норм вищих рівнів договірною регулювання.

На рівні окремого суб'єкта господарювання регулювання аспектів оплати праці здійснюється колективним договором.

Колективний договір – це правовий акт, який регулює відносини між роботодавцем і найманими працівником на підприємстві. Колективний договір деталізує норми погоджені угодами вищого рівня. Згідно законодавства колективний договір обов'язково повинен містити положення про зміни в організації виробництва і праці, затверджені на підприємстві форми та системи оплати праці, розміри заробітної плати та трудових надбавок, режим роботи підприємства та тривалість робочого часу працівників.

Паралельно з договірним та державним регулюванням відносин у сфері оплати праці існує й індивідуально-договірний порядок оформлення трудових відносин. Даний вид договірною регулювання реалізується через укладання трудових договорів, або їх різновидів – контрактів й дає можливість визначити умови праці і її оплати конкретного працівника.

Попри значну зарегульованість сучасний вітчизняний механізм оплати праці неефективний і потребує оновлення на макро-, мезо- та мікроекономічному рівнях. Здебільшого проблеми виникають через

застарілість правових норм. До прикладу, чинний КЗпП України прийнято ще до набуття Україною незалежності, відповідно чимало положень кодексу не здатні регулювати трудові відносини в умовах ринкової економіки.

Схожа ситуація й на рівні договірного регулювання. Аналіз стану виконання заходів Генеральних угод за період 2014-2018 рр. показує невиконання багатьох заходів угод на загальнодержавному рівні. Частково порушення домовленостей закріплених на національному рівні пов'язують з військово-політичною ситуацією в країні.

За даними статистичних джерел кількість укладених колективних трудових договорів у різних сферах промисловості значно відрізняється, але у загальних рисах прослідковується тенденція до зменшення кількості працівників, охоплених колективно-договірним регулюванням. Така проблема є наслідком тіньових трудових відносин та занепадом великих промислових підприємств. Крім того, Державна служба статистики не подає інформацію про стан укладання договорів у статистично малих підприємствах (до 10 працівників).

1.3. Світові тенденції організації оплати праці та її оподаткування

Досвід країн з ринковою економікою є важливим з точки зору вивчення систем організації оплати праці й можливості адаптації найкращих елементів зарубіжної практики до реалій вітчизняних суб'єктів господарювання. Мова перш за все, про використання досвіду у сфері сучасних систем оцінки персоналу та формування і застосування прогресивних систем матеріального заохочення різних категорій працівників.

Важливим є аналіз систем організації оплати праці як розвинених країн з ринковою економікою, таких як США, Японія, країни Європи, так і держав, з

якими ми маємо схожі риси економічного розвитку. Розглянемо характерні риси моделей систем мотивації праці зазначених країн.

Американська модель мотивації праці заснована на національних соціально-культурних особливостях. Зокрема акцент ставиться на досягнення високого рівня економічного добробуту нації та особистого успіху кожного громадянина. Модель базується на різного роду заохоченнях підприємницької активності, що сприяє збагаченню активної частини суспільства.

При такій моделі мотивації поширеними є системи оплати праці, які поєднують різновиди погодинної оплати з нормованими завданнями з преміюванням, у тому числі колективним.

Поширеною формою оплати праці, яку застосовують як для основних, так і для допоміжних робітників, є форма, що поєднує у собі ознаки відрядної й погодинної систем. Денний заробіток працівника визначається множенням годинної тарифної ставки на кількість відпрацьованих годин. У випадку, якщо працівник не виконав денну норму в натуральному вимірі тривалість роботи продовжують до виконання норми. Погодинна тарифна ставка й оклад працівника при такій формі оплати досить високі й преміювання, як таке не передбачено.

У випадку застосування комбінованого варіанту оплати праці, що передбачає виплату премій, розмір виплат кожному працівнику та періодичність залежить від обраної підприємством системи преміювання.

Варто сказати, що американська модель мотивації є доволі гнучкою. Гнучкості вдається досягти за рахунок періодичних атестацій співробітників. Такі атестації є основою для встановлення рівня оплати праці працівників на наступний період.

Прогресивні підприємства застосовують систему оплати праці, яка ґрунтується не на виробітку, а на підвищенні кваліфікації й збільшенні кількості освоєних професій. За успішно завершене навчання за однією спеціальністю робітник одержує певну кількість балів. Для збільшення розміру заробітної плати працівникові доведеться набрати певну встановлену на

підприємстві суму балів. До факторів, що впливають на встановлення розміру заробітної плати при такій формі оплати можна віднести кількість здобутих спеціальностей та кваліфікацію за освоєними спеціальностями.

Японській моделі притаманний випереджаючий ріст продуктивності праці стосовно покращення рівня життя населення, в тому числі підвищення рівня заробітної плати. Для стимуляції підприємницької активності на державному рівні не вживаються серйозні заходи з контролю за майновим розшаруванням суспільства.

Зазначена система стимулювання є досить гнучкою та базується на трьох основних факторах – професійній майстерності, віку й стажу роботи. Залежно від цих факторів за тарифною сіткою встановлюється оклад робітника. Відповідно постійна частина заробітної плати буде рівною сумі виплат за трьома складовими – за вік, за стаж роботи, за кваліфікацію й майстерність.

Частина японських компаній використовують синтезовані системи оплати праці, у яких розмір заробітної плати залежить від чотирьох показників – віку, стажу, професійного розряду і результативності праці. Вік і стаж служать базою для традиційної персональної ставки, а на основі професійного розряду та результативності праці визначається величина трудової тарифної ставки за кваліфікацію.

Політиці матеріального стимулювання французьких компаній характерне застосування широкого кола економічних інструментів (стратегічне планування, стимулювання конкуренції) та гнучкої системи оподаткування. Конкуренція є стержнем ринкових відносин у французькій моделі, адже цей чинник визначає якість продукції, ступінь задоволення потреб населення в товарах і послугах, впливає на зниження собівартості виробництва.

Французьку модель системи оплати праці визначають дві ключових риси - індексація заробітної плати залежно від вартості життя й індивідуалізація оплати праці. Індексація оплати праці закріплена на рівні колективних договорів із профспілковими організаціями. Індивідуалізація оплати праці у Франції реалізується шляхом врахування багатьох чинників при визначенні

індивідуального рівня оплати праці кожного окремого працівника. До таких чинників відносяться рівень професійної кваліфікації, якість виконуваної роботи, кількість внесених раціоналізаторських пропозицій, рівень мобільності працівника.

Застосовують три основні підходи до індивідуалізації оплати праці:

1) За колективною угодою за кожним робочим місцем закріплюється мінімальна заробітна плата й «вилка» окладів. Праця кожного працівника оцінюється у порівнянні до роботи, як він виконує, а не у порівнянні щодо праці співробітників, зайнятих на інших робочих місцях. Окрім кількості і якості праці оцінюється також участь працівника у громадському житті підприємства.

2) Зарплата ділиться на постійну та змінну частини. Постійна складова залежить від займаної посади, змінна – характеризує ефективність праці. Окрім того застосовується преміювання – доплати за високу якість роботи, сумлінне ставлення до праці тощо.

3) Індивідуалізація оплати праці досягається за рахунок продажі працівникам акцій компанії, преміювання, участі працівників у прибутках.

Цікавою у французькій моделі мотивації є методика оцінки праці та критерії які вона використовує. Суть методики полягає у тому, що компанії оцінюють ефективність праці найманого персоналу у балах (від 0 до 120 балів) за шістьма показниками: професіональні навички, продуктивність праці, якість роботи, дотримання правил техніки безпеки, етика виробництва, ініціативність.

Таким чином вдається регулювати розмір фонду оплати праці та стимулювати ефективність і якість праці.

Британські компанії застосовують дві варіації оплати праці, обидві ґрунтуються на рівні прибутку – грошова та акціонерна. Система участі у прибутках може передбачати, що базою для вирахування суми, що підлягає розподілу є прибуток, чистий дохід, оборот або утворена вартість, трудова пайова участь або ж чисто трудова участь.

Пайова система участі у прибутках передбачає отримання працівниками дивідендів чи премій на попередньо внесені ними пайові частки.

При трудовій пайовій участі у прибутках дохід працівника формується із трьох складових – основної заробітної плати, частки від участі в прибутку за трудовий внесок, частки від прибутку на основі пайової долі.

Такий підхід до організації системи оплати праці має пряму мотивацію працівників до ефективнішої роботи, оскільки від цього напряму залежить рівень їхнього доходу.

Німецька модель мотивації праці у центр ставить вільну людину з її інтересами та усвідомленням відповідальності перед суспільством. Такий підхід базується на розумінні громадянами інтересів суспільства й розумінні необхідності визначені свого місця в системі «виробництво – споживання».

Німецька політика поєднує стимулювання праці та соціальні гарантії, адже не всі громадяни в силу обставин можуть працювати на вимогу ринку. Ця модель забезпечує рівною мірою як економічний добробут, так і соціальні гарантії.

Шведська модель мотивації праці заснована на політиці так званої солідарної заробітної плати. Моделі притаманна сильна соціальна складова, яка спрямована на зменшення майнової нерівності через перерозподіл національного доходу на користь менш забезпечених верств суспільства. Основні принципи солідарної оплати праці – рівна оплата за рівну працю, зменшення диференціації між розмірами мінімальної й максимальної зарплати. Політика солідарної заробітної плати має значний вплив на рентабельність підприємств.

У моделях матеріальної мотивації країнах Східної Європи багато уваги зосереджено стимулюючій ролі оплати праці. У Румунії, до прикладу, тарифна система виконує лише функцію обліку факторів, пов'язаних з кваліфікацією та рівнем освіти працівника. Стимулювання ж здійснюється за рахунок премій та участі працівників у прибутках підприємств. Польща та Угорщина застосовують інший підхід до використання тарифної системи в процесі оплати праці. На законодавчому рівні в цих країнах встановлюють нижню межу заробітної плати, а верхню – обмежують ставками податків. При цьому для

кожної категорії працівників визначено базову ставку в тарифній сітці. Підвищення базової ставки можливе завдяки зростанню кваліфікації працівника чи досягненню певних результатів у роботі.

Як бачимо, на противагу вітчизняним формам і системам оплати праці, а отже, й матеріальній мотивації (відрядна, погодинна форми та їх системи) підприємства зарубіжних країн в управлінні матеріальною мотивацією застосовують принципово інші форми й системи оплати праці найманого персоналу, найбільш розповсюдженими серед яких є наступні (табл. 1.5).

Таблиця 1.5.

Характеристика сучасних систем оплати праці

Система оплати праці	Основні характеристики
1	2
Система контролю денного виробітку	Підвищення чи зниження ставки здійснюється залежно від виконання норм, рівня використання робочого часу, дотримання трудової дисципліни. Оцінка кожного показника проводиться окремо, а потім сумується в загальний бал, який впливає на тарифну ставку.
Система оплати з урахуванням підвищення кваліфікації	В основі цієї системи оплати праці кількість набраних умовних «одиниць кваліфікації», яких може бути близько 90. За освоєння кожної нової спеціальності працівник одержує доплати.
Система оплати праці з урахуванням заслуг	При визначенні рівня оплати праці базою є не лише від кількості та якості праці, але й професійні і особисті якості працівника.
Система Хелсі	Індивідуальна дохід визначається двома складовими: погодинною ставкою і фактично визначеним часом та відрядним підробітком або премією за те, що фактичні затрати праці були менші за нормативні.
Система Бедо	Робоча хвилина у цій системі отримала назву «точка». Персонал, крім основної заробітної плати, отримує доплату, яка рівна добутку 0,75 кількості точок, виконаних працівником за годину, на 1/60 погодинної ставки.

Продовження таблиці 1.5.

1	2
Система Роурена	На виконання кожного робочого процесу встановлюється певна норма часу і гарантується погодинна ставка, якщо працівник не вкладається у норми. Винагорода за працю визначається як частина погодинної ставки, що дорівнює частині часу, який було зекономлено. Розмір доплати залежить від збільшення продуктивності праці та обчислюється як різниця між фактичним і нормативним часом. Фактично, це погодинна оплата за відпрацьований час з процентом від цієї оплати.
Система Варта із вібруючим розподілом	Величина заробітної плати визначається як добуток тарифної ставки на квадратний корінь з добутку нормативного і фактичного часу. При перевиконанні норми тарифна ставка може не зберігатися.
Емпіричні системи заробітної плати (Емерсона, Бігелоу, Кнаппеля та ін.)	Для них характерне корегування ставки при підвищенні норм виконання. Відрізняються системи коефіцієнтами корегування, які визначаються емпірично. При збільшенні виробітку від 67-75% до 100% оплата здійснюється за підвищеними тарифними ставками.
Система «Умпротейр»	Направлена на зниження трудомісткості, яке стимулюється виплатою премій. Нормативна трудомісткість визначається для кожного виду продукції, одночасно встановлюється базовий рівень продуктивності праці, при перевищенні якого норми переглядаються.

Аналіз таблиці показує загальну спрямованість систем заробітної плати на підвищення ефективності виробництва та перехід на почасові форми оплати праці. Це пов'язано з тим, що не у кожному випадку вдається виміряти особистий внесок окремого робітника в загальний результат. Окрім цього, пріоритетом є стимулювання взаємодії всередині трудового колективу, вдосконалення здібностей його членів, покращення сприйняття нововведень, формування у працівників почуття причетності до спільної справи, зацікавленості в результатах роботи.

Разом з тим у західному досвіді прослідковується тенденція до індивідуалізації трудових доходів. Цій тенденції характерне врахування заслуг працівників при визначенні персональних надбавок, а не їхнього стажу та регламентація цієї процедури.

У межах такого підходу до оплати праці виділяють три групи працівників:

- працівники, які мають особливі здібності до праці, володіють інтелектуальною власністю – їхні винагороди визначаються індивідуальним контрактом;

- працівники творчої праці, які здатні приймати нестандартні рішення, мають вплив на ефективність роботи підприємства – їхня оплата складається з окладу і відсотків від її розміру;

- всі інші працівники з мінімальними творчими функціями одержують тверду заробітну плату і премії за перевиконання планів на основі колективного договору.

Політика індивідуалізації оплати праці найманих працівників дає можливість точніше врахувати як індивідуальні результати праці, так і особисті якості – кваліфікацію, відповідальність, творчу ініціативу, швидкість, точність.

Також необхідно відзначити участь держави в організації оплати праці в зарубіжних країнах. До прикладу, у багатьох країнах Європейського союзу на державному рівні встановлюється мінімум заробітної плати, розмір якої визначається по-різному в залежності від країни.

На противагу європейській моделі, в США функція державного нагляду за організацією оплати праці розвинута достатньо слабо, що обумовлено демократією у суспільстві та стимулюванням приватної ініціативи.

Державне регулювання оплати праці виявляється й через механізм оподаткування фонду оплати праці. Так, високорозвинені країни здебільшого застосовують прогресивну шкалу оподаткування доходів отриманих у вигляді оплати праці. Окремо варто згадати соціальні внески, платниками яких є як працівники, так і працедавці. Розглянемо у таблиці 1.6 порівняння

законодавчих умов оподаткування фонду оплати праці у високорозвинених країнах світу та Україні.

Таблиця 1.6.

Умови оподаткування фонду оплати праці у високорозвинених країнах світу у 2017 році

Країна	Ставка ПДФО	Неоподатковуваний дохід чи ПСП	Ставка соціального внеску для роботодавців	Ставка соціального внеску для працівників
США	10 - 39,6%	4000 \$/рік	13,65 %	7,65 %
Японія	5 - 50%	3141 \$/рік	1,25–9,8 %	14,41 %
Великобританія	20 - 45%	15127 \$/рік	13,8 %	12 %
Франція	14 - 45%	10778 \$/рік	21,22 %	8,97 %
Німеччина	14 - 45%	9613 \$/рік	19,33 %	20,43 %
Польща	18 - 32%	2144 \$/рік	19,61 %	22,46 %
Україна	18%	995 \$/рік	22%	-

З таблиці 1.6 видно, що оподаткування фонду оплати праці в країнах ринкової економіки доволі прогресивне, на відміну від України, ставка податку залежить від рівня доходу, також характерним є доволі великий розмір мінімального неоподаткованого доходу (податкової пільги) при справлянні податку на доходи фізичних осіб.

Окрім державного регулювання у зарубіжній практиці широко розповсюджені погоджувальні процедури. Своєрідність національних моделей організації оплати праці проявляється у порядку здійснення таких погоджувальних процедур, зокрема йдеться про колективні переговори між роботодавцями й найманими працівниками. Саме колективні угоди визначають основні принципи трудових відносин, умови праці та рівень мінімальної оплати за працю. Так, якщо для країн Західної Європи характерним є укладення колективних угод або договорів на рівні галузей промисловості й окремих сфер

послуг, а для Скандинавії– на рівні держави, то в США, Канаді і Японії колективні переговори ведуться на рівні компанії.

У таблиці 1.7 узагальнено особливості регулювання заробітної плати в країнах Європейського союзу.

Таблиця 1.7.

Регулятори оплати праці, що впливають на її диференціацію, в країнах Європи

Країна	Фактори диференціації оплати праці
Німеччина	Галузеві тарифні угоди поширюються лише на членів компаній, які їх уклали.
Великобританія	Для контролю за рівнем заробітної плати на рівні не нижчому за встановлений державою в електронному вигляді працює Національний калькулятор розрахунку заробітної плати.
Франція	Контроль за оплатою праці здійснюється на рівні мінімальної заробітної плати та галузевих угод. В угодах установлюються єдині для галузей економіки тарифні системи.
Нідерланди	Рівень мінімальної заробітної плати залежить від віку та від тривалості робочого тижня і змінюється Урядом два рази протягом року: з 1 січня та з 1 липня залежно від економічної ситуації в країні. Питання оплати праці на договірному рівні регулюються колективними угодами.
Італія	Галузеві тарифні угоди, умови яких можуть розповсюджуватись й на працівників, які не є членами жодної з профспілок, що їх узгоджували. Діють єдині галузеві системи, за якими робітники, керівники, спеціалісти та службовці оплачуються за єдиною тарифною сіткою.
Австрія	Галузеві тарифні угоди, в яких закріплюються мінімальні заробітні плати робітників та службовців, які є обов'язковими для всіх підприємств галузі.
Чехія	Мінімальна заробітна плата, гарантована заробітна плата та колективні угоди і договори.

Отже, основними складовими зарубіжного досвіду організації оплати праці є використання таких інструментів як тарифна система та почасова форма

заробітної плати, тенденція до індивідуалізації заробітної плати та стимулювання нововведень, стратегія залучення та партнерства.

Висновки до розділу 1

В українській законодавчій та науковій базі відсутнє одностайне визначення поняття «оплата праці» через що аналіз даного поняття як економічної категорії здійснюється виходячи з дефініції заробітної плати. У ході дослідження зроблено висновок, що поняття оплати праці ширше за визначення заробітної плати, оскільки включає й ряд інших виплат, які не є заробітною платою.

Забезпечення працівникам достойного рівня заробітної плати здійснюється підприємствами через вибір форм та систем оплати праці. В Україні застосовують дві системи оплати праці – тарифну та безтарифну.

Нормативно-правове регулювання виплат працівникам на підприємствах, установах та організаціях здійснюється на державному та договірному рівнях. На державному рівні закріплено основні права працівників щодо праці та її оплати за забезпечення роботодавцями мінімальних соціальних гарантій. Договірне регулювання деталізує норми законодавства на рівні всієї країни, галузей, окремих територій та конкретного підприємства.

Вивчення зарубіжного досвіду організації розрахунків з оплати праці показало тенденцію країн з ринковою економікою до застосування почасової форми оплати праці та індивідуалізації оплати праці персоналу. Окрім того зазначено, що для оподаткування доходів у формі оплати праці у зарубіжних країнах застосовується прогресивна шкала відсотків прибуткового податку та характерно доволі великі розміри податкової знижки.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

2.1. Особливості організації первинного, синтетичного та аналітичного обліку розрахунків з оплати праці в умовах ринкової економіки

Завдання бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці у сільськогосподарському обслуговуючому кооперативі «Файна поляна» – забезпечити точний розрахунок оплати праці кожного робітника відповідно до кількості і якості витраченої ним праці, здійснити коректний підрахунок утримань та нарахувань на фонд оплати праці та своєчасно перерахувати їх до бюджету, контроль за використанням часу і виконанням норм виробітку працівниками, коректне віднесення суми нарахованої зарплати на собівартість послуг, відображення витрат на оплату праці на рахунках бухгалтерського обліку, формування показників звітності.

Варто сказати, що для організації оплати праці кооператив використовує тарифну систему оплати праці з її почасово-преміальною формою. Даний підхід до організації оплати праці аргументований організаційною структурою кооперативу та специфікою діяльності (рис. 2.1). Зокрема, частина виробничих процесів є доволі трудомісткою і передбачає роботу за конвеєрними лініями із заданим ритмом, і попри те, що кількісний результат праці може бути вимірний, якість є важливішою.



Рис. 2.1. Організаційна структура СОК «Файна поляна».

Також слід зазначити, що для обліку розрахунків за виплатами працівникам кооператив використовує програмне забезпечення 1С

Підприємство 8.3 конфігурації «Управління торговим підприємством». Використання автоматизованої системи дає ряд переваг. Зокрема, це економія робочого часу бухгалтера, зменшення кількості арифметичних помилок, зручність ведення аналітичного обліку.

Штатним розписом кооперативу не передбачено посади спеціаліста з кадрового обліку, обов'язки ведення кадрового обліку покладено на бухгалтера.

Обліковий процес оплати праці – це ряд послідовних взаємопов'язаних між собою технологічних етапів облікових робіт. Схематично організація облікових робіт оплати праці у СОК «Файна поляна» зображено на рисунку 2.2.

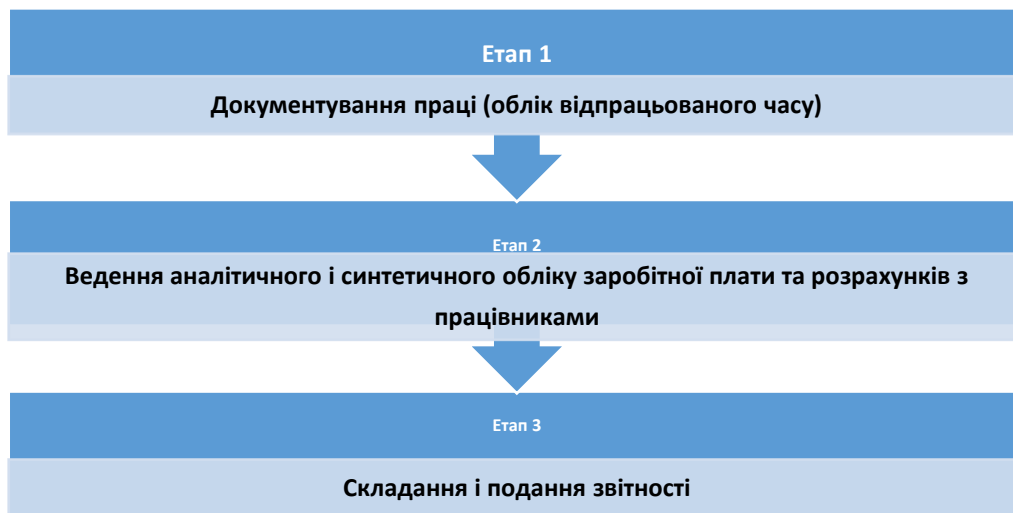


Рис. 2.2. Етапи облікової роботи з оплати праці

Розглянемо зазначені етапи детальніше.

Для реалізації завдань бухгалтерського обліку оплати праці на рівні кооперативу розроблено й затверджено до використання ряд внутрішніх нормативних документів з питань оплати праці. Зокрема облікова політика, положення про оплату праці та преміювання, штатний розпис. Зазначені документи визначають методику, процедури та порядок здійснення та обчислення виплат працівникам.

У штатному розписі регламентовано перелік посад у кооперативі із зазначенням кількості працівників за кожною посадою та зазначено розмір посадового окладу. На основі штатного розкладу правління кооперативу

приймає кадрові рішення (прийом та звільнення, встановлення посадових окладів, переведення на іншу роботу).

У положенні про оплату праці визначено основні організаційні моменти праці, форми та системи оплати праці, які використовуються у кооперативі, перелік та розмір доплат, компенсацій та надбавок.

Положення про преміювання містить інформацію про види систематичних премій, терміни їх нарахування та виплати, перелік основних показників преміювання та розмір винагороди за їх досягнення.

Паралельно з зазначеними локальними нормативними документами для здійснення обліку оплати праці у кооперативі використовуються типові форми первинних документів.

Таблиця 2. 1.

Типові форми первинної облікової документації з обліку розрахунків з оплати праці СОК «Файна поляна»

Типова форма	Назва документа	Сутність документа	Особливості документообігу
1	2	3	4
№П-1	Наказ про прийняття на роботу	Документ містить інформацію щодо посади, дати початку роботи	Наказ про прийняття на роботу містить інформацію щодо посади, дати початку роботи. Заповнюється бухгалтером на всіх працівників
№П-2	Особова картка працівника	Документ розкриває інформацію щодо особистих даних працівника (складу сім'ї, досвіду роботи, паспортних даних та ін.)	Містить особисті дані працівника. На підставі підписаного наказу про прийом на роботу бухгалтер заповнює документ первинного обліку-особову картку працівника; робить відповідні записи в трудову книжку та відкриває особовий рахунок.

Продовження таблиці 2.1

1	2	3	4
№П-3	Наказ про надання відпустки	Застосовується для оформлення щорічної та інших видів відпустки, що надається працівникам відповідно до чинних законодавчих актів і графіків відпусток	На підставі наказу про надання відпустки робляться записи в особовій картці працівника, та розрахунок відпускних
№П-4	Наказ про припинення трудових відносин	Застосовується при звільненні працівників. Відображає інформацію, щодо дати припинення трудових відносин	На підставі наказу про припинення трудового договору бухгалтерія робить розрахунок із працівником
№П-5	Табель обліку використання робочого часу	Облік використання робочого часу, контроль за станом трудової дисципліни	Документ двічі на місяць здають до бухгалтерії для нарахування заробітної плати
№П-6	Розрахунково-платіжна відомість працівника	1) за нею здійснюються розрахунки з робітниками; 2) вона є формою аналітичного обліку до рахунку 66	Заповнюються бухгалтером
№П-7	Розрахункова –відомість (зведена)	«Розрахунки з оплати праці» Заповнюються бухгалтером	

Протягом місяця відбувається підготовка та опрацювання перелічених у таблиці первинних документів по обліку виробітку, відпрацьованого часу та іншої вихідної інформації для розрахунків по оплаті праці. Після їх розрахункової обробки складаються розрахункові відомості, які узагальнюють дані по розрахунках з найманим персоналом.

Основним документом на основі якого здійснюється облік виходу на роботу та відпрацьованого часу у СОК «Файна поляна» є табель обліку робочого часу (ф. №64). Табель складається окремо протягом місяця для адміністративного підрозділу та цеху переробки. Двічі на місяць (згідно графіка документообігу не пізніше 18 та 3 числа місяця) документ передається

бухгалтеру для подальшого перенесення даних у програму та розрахунку заробітної плати.

За даними табеля обліку робочого часу бухгалтер здійснює нарахування за відпрацьований час та інших виплат і утримань – лікарняних, відпускних.

Нарахування та виплата відпускних здійснюється в регламентованому законом порядку на підставі наказу голови кооперативу. Відповідно, кожен працівник кооперативу незалежно від посади має право на щорічну відпустку тривалістю не менше 24 календарних дні. Тривалість відпустки розраховується у календарних днях й продовжується у випадку, якщо не період відпустки припадають святкові та неробочі дні. Оплата за період відпустки здійснюється на основі обчислення середнього заробітку за попередні 12 місяців роботи.

У зв'язку із характером роботи частина працівників працює на сезонній основі, відповідно у графіку відпусток не зазначається про них інформація. Відтак, відпустка видається працівнику кооперативу на підставі його заяви, в якій зазначається вид відпустки, період часу та кількість календарних днів відпустки. Факт надання працівнику підтверджується наказом голови типової форми П-3. Дані про перебування працівником у відпустці заносяться у особову картку працівника.

Оплата щорічних основних та додаткових відпусток входить до фонду додаткової зарплати, порядок оподаткування та утримань усіма зборами такий самий, як і для основної зарплати.

Для нарахування відпускних за допомогою програмного забезпечення бухгалтер використовує документ «Нарахування відпустки працівникам організації», в якому вказується період відпустки та безпосередньо працівник, що йде у відпустку. Розрахунок середнього заробітку здійснюється програмним забезпеченням автоматично виходячи з доходу за останні 12 місяців чи фактично відпрацьований час. І вже на основі показника середнього заробітку програма обчислює розмір виплати за час перебування працівника у відпустці та відображає суму нарахування окремо за кожний місяць (якщо перебування у відпустці захопило два місяці).

Однією з важливих складових нарахувань є нарахування допомоги у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності. Виплата лікарняних здійснюється починаючи з першого дня втрати працездатності і до відновлення працездатності або присвоєння групи інвалідності. Основою для здійснення нарахування допомоги є листок непрацездатності і таблиць обліку робочого часу. Сума лікарняних обчислюється як добуток середньоденної зарплати на кількість днів хвороби і розміру щоденної допомоги по хворобі.

Перших п'ять днів тимчасової непрацездатності оплачуються за рахунок коштів кооперативу. Починаючи з шостого дня перебування працівника на лікарняному і до відновлення або встановлення групи інвалідності допомога виплачується за рахунок коштів Фонду соціального страхування.

Нарахування лікарняних у програмі здійснюється бухгалтером за допомогою документа «Нарахування по лікарняних листах». У документі розрахунок розділяється на 2 частини: виплату лікарняного за рахунок підприємства (5 днів) і за кошти ФСС (решта періоду). Є можливість перевірити та перерахувати суму середньої заробітної плати, яка обчислюється виходячи з суми доходу за останні 6 місяців.

Після введення всіх первинних документів щодо нарахування за звітний місяць проводиться звірка з даними табеля. Для контролю здійснених нарахувань є можливість сформувати оборотно-сальдову відомість за рахунками обліку оплати праці та при необхідності здійснити уточнення та нарахування заробітної плати. Для здійснення нарахування в програмі використовується документ «Нарахування заробітної плати», а для виплати – «Зарплата до виплати».

Після проведення усіх нарахувань бухгалтер кооперативу формує розрахункові та платіжні відомості та здійснює розрахунок з працівниками. Розрахунок з працівниками здійснюється за допомогою платіжних карток.

Виплата заробітної плати на досліджуваному підприємстві здійснюється не рідше двох раз на місяць через проміжок часу, що не перевищує 16 календарних днів і не пізніше 7 днів після закінчення періоду, за який

здійснюється виплата. Якщо день виплати припадає на вихідний, святковий чи неробочий день, то заробітна плата виплачується напередодні.

Перенесення даних із паперових носіїв у програму (відображення первинних документів – наказів про відрядження та відпустки, лікарняних листів) приводить до рухів по регістрах синтетичного та аналітичного обліку.

Синтетичний облік розрахунків з оплати праці у СОК «Файна поляна» ведеться на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», який має такі субрахунки:

- 661 «Розрахунки за заробітною платою», на якому обліковують суми нарахованої зарплати,
- 662 «Розрахунки з депонентами» – суми невикраченої (депонованої) зарплати,
- 663 «Розрахунки за іншими виплатами».

Рахунок 66 – пасивний, кредитове сальдо відображає заборгованість підприємства перед працівникам по нарахованій, але не виплаченій заробітній платі. За дебетом рахунку 661 відображається погашення нарахованої заробітної плати та утримання із неї (податків та зборів, платежів за виконавчими документами та ін.), а також депонування не виплачених сум, за кредитом рахунку відображається нарахування заробітної плати. Субрахунок 662 використовують для відображення нарахованих та своєчасно невикрачених (не з вини підприємства) сум. Субрахунок 663 застосовують для обліку розрахунків за виплатами, що не належать до фонду оплати праці (оплата непрацездатності).

Структура робочого плану рахунків в частині обліку виплат працівникам на СОК «Файна поляна» має наступний вигляд (табл. 2.2).

Таблиця 2.2.

Робочий план рахунків з обліку заробітної плати СОК «Файна поляна»

Номер рахунка	Назва рахунка
1	2
66	Розрахунки за виплатами працівникам
661	Розрахунки із заробітної плати
6611	Розрахунки за основною заробітною платою

1	2
66111	Заробітна плата апарату управління
66112	Заробітна плата працівників виробництва
661121	Основна заробітна плата працівників виробництва
661122	Суми винагород за виконані роботи (надані послуги) за договорами ЦПХ
6612	Розрахунки за додатковою заробітною платою
66121	Премії управлінському персоналу
66121	Премії працівникам виробництва
6613	Розрахунки за іншими заохочувальними і компенсаційними виплатами
66131	Заохочення та компенсації управлінському персоналу
66132	Заохочення та компенсації працівникам виробництва.
663	Розрахунки за іншими виплатами
6631	Розрахунки за виплатою допомоги по тимчасовій непрацездатності за рахунок підприємства
6632	Розрахунки за виплатою допомоги по тимчасовій непрацездатності за рахунок Фонду соціального страхування

Використання даних субрахунків дає змогу розмежувати витрати на оплати, що входять до фонду оплати праці і не входять до нього, але обліковуються на рахунку 66 та дає можливість здійснювати контроль за цими виплатами. В обліковій політиці СОК «Файна поляна» зазначено, що нарахування виплат працівникам здійснюється із використанням рахунків витрат 9 класу «Витрати діяльності».

Основним завданням організації аналітичного обліку заробітної плати в кооперативі є забезпечення інформації для управлінського обліку. Доцільність субрахунків і корисність інформації на цих субрахунках повинні відповідати потребам управлінського обліку, а, як відомо, основними показниками, які використовуються в економічному аналізі є основна заробітна плата, додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати. Саме тому дані щодо сум нарахованої заробітної плати згруповано у розрізі її видів (основна та додаткова заробітна плата, компенсаційні виплати), структурних підрозділів (управлінський та виробничий персонал) та працівників. Такий підхід дозволяє отримувати інформацію для цілей управлінського обліку одночасно у кількох аналітичних розрізах.

Збільшення ж кількості субрахунків спричинить зростання навантаження на обліковий апарат, зменшить користь інформації, внаслідок її відображення на різних субрахунках та призведе до збільшення облікових документів та реєстрів.

2.2. Методика та організація обліку оподаткування оплати праці

Облік, правильність нарахування та своєчасне перерахування до бюджету податків та зборів, а також нарахувань на оплату праці є дуже відповідальним аспектом облікової роботи бухгалтера.

Виплати працівникам у формі заробітної плати і прирівняних до неї доходів є частиною місячного (річного) оподаткованого доходу платника податків. Отже, у момент нарахування зазначених доходів СОК «Файна поляна», виконуючи функцію податкового агента, зобов'язаний нарахувати, утримати та сплатити до бюджету та соціальних фондів низку платежів – податок на доходи фізичних осіб (ПДФО), військовий збір (ВЗ) та єдиний соціальний внесок (ЄСВ).

Перелічені податки та збори можна розділити на утримання із доходів та нарахування на них (рис. 2.3)

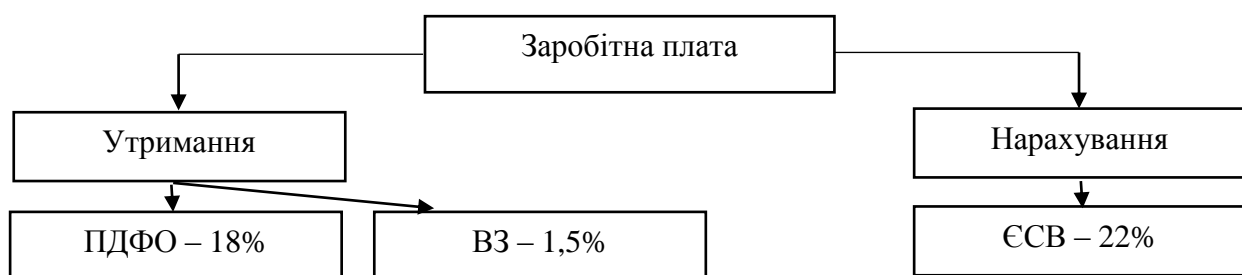


Рис. 2.3. Утримання та нарахування на оплату праці

Податок на доходи фізичних осіб – це прямий загальнодержавний податок, що утримується практично з усіх видів доходів фізичних осіб, які

мають джерело походження у Україні. З 2016 року ставка ПДФО фіксована й складає 18%.

Військовий збір – тимчасовий збір із заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) працівнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами. Податок запроваджений на всій території України, як тимчасовий у зв'язку з особливим військовим станом на території України. Ставка збору від моменту його запровадження не змінювалася та становить 1,5% від об'єкта оподаткування.

Єдиний соціальний внесок – обов'язковий внесок до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування, з метою забезпечення прав застрахованих осіб на отримання страхових виплат за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування. З 2016 року розмір ставки ЄСВ не змінювався і сьогодні загальна ставка ЄСВ – 22 % від нарахованого доходу та 8,41% для працівників інвалідів.

Алгоритм здійснення обліку оподаткування оплати праці у СОК «Файна поляна» зображено на рис. 2.4.

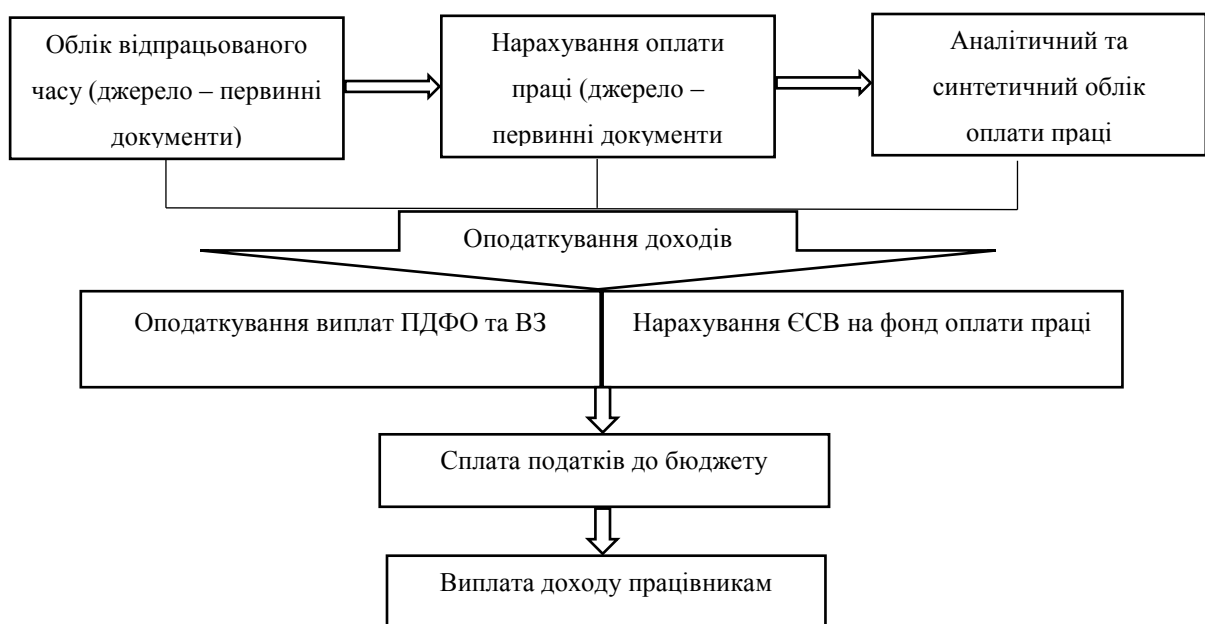


Рис. 2.4. Алгоритм оподаткування виплат працівникам

Розглянемо детальніше які саме види виплат працівникам у СОК «Файна поляна» є об'єктом оподаткування ПДФО, ВЗ та ЄСВ.

Оскільки для визначення об'єкту оподаткування податком на доходи фізичних осіб та військовим збором застосовується одна стаття ПКУ розглядатимемо їх у комплексі.

Так, базою оподаткування ПДФО та ВЗ є нараховані доходи у формі заробітної плати або інших виплат і винагород, нарахування яких здійснюється відповідно до трудових договорів та за цивільно-правовими договорами.

За визначенням ПКУ заробітна плата — це основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму згідно із законом.

Детальний перелік виплат, які оподатковуються податком з доходів фізичних осіб та військовим збором у складі виплат з оплати праці у СОК «Файна поляна» зображено у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3.

Перелік виплат працівникам, які підлягають оподаткуванню ПДФО та ВЗ

Найменування виплати	Оподаткування ПДФО, ВЗ	Коментар
1	2	3
Заробітна плата за відпрацьований час	+	
Виплата відпускних	+	
Виплата компенсацій при звільненні працівника	+	
Виплата лікарняних у т.ч. оплата перших 5 днів тимчасової непрацездатності за рахунок СОК	+	В контексті ПКУ лікарняні з метою обкладення ПДФО прирівнюються до зарплати
Добові	-	У межах 0,1 розміру мінімальної заробітної плати. У 2020 р. – 473,2 грн

Продовження таблиці 2.3

1	2	3
Неповернуті суми видані на відрядження та під звіт	+	
Виплата допомоги по вагітності та пологах	-	
Систематична матеріальна допомога	+	
Разова матеріальна допомога	+	
Нецільова благодійна допомога	-	У межах суми неоподаткованого доходу. Станом на 1 січня 2020 р. – 2940 грн
Допомога на лікування та медичне обслуговування	-	За умови виконання норм передбачених п.п. 165.1.19 ПКУ
Цільова благодійна допомога на лікування	-	За умови виконання норм передбачених п.п. 170.7.1 ПКУ
Цільова благодійна допомога на реабілітацію	-	За умови виконання норм передбачених п.п. 170.7.4 ПКУ

Відповідно до норм Податкового кодексу України кожен працівник має право на зменшення суми загального оподаткованого доходу у вигляді заробітної плати на суму податкової соціальної пільги (ПСП). Застосування ПСП до доходу працівників відбувається за кількох умов. Перша умова – пільга застосовується лише до доходу у вигляді зарплати й лише за одним місцем її нарахування. Друга умова застосування ПСП – розмір нарахованої заробітної плати не повинен перевищувати граничного розміру місячного доходу для застосування пільги. Показник граничного розміру місячного доходу обчислюється як множенням розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб за даними на 1 січня звітного року на 1,4 та округленням результату до

найближчих 10 грн. У 2020 році граничний розмір місячного доходу для використання ПСП становить 2940 грн.

Таким чином, у загальному випадку під час нарахування доходу у вигляді заробітної плати базу для нарахування ПДФО необхідно визначати як різницю між нарахованою працівнику заробітною платою та податковою соціальною пільгою.

Варто зауважити, що розмір соціальної пільги залежить від трьох показників:

- місячного прожиткового мінімуму для працездатних осіб встановленого станом на 1 січня звітного податкового року;
- відсоткової ставки, що застосовується до прожиткового мінімуму %;
- категорії, до якої може бути віднесений платник ПДФО.

У таблиці 2.4 наведено перелік працівників, які мають право на отримання податкової соціальної пільги у 2020 році.

Таблиця 2.4.

Розмір ПСП для працівників у 2020 році

Категорія платника податку	Гранично допустимий розмір доходу, який надає право ПСП, грн	Розмір ПСП, %	Розмір ПСП, грн
Кожен працівник	2940,00	50%	1051
Особи, які утримують двох і більше дітей до 18 років	2940,00 х кількість дітей	100%	1051 х кількість дітей
Одинокі батьки чи опікуни, піклувальники, які утримують дітей до 18 років	2940,00 х кількість дітей	150%	1576,50 х кількість дітей віком до 18 років
Особи, які утримують дітей з інвалідністю до досягнення ними 18 років	2940,00 х кількість дітей	150%	1576,50 х кількість дітей з інвалідністю віком до 18 років

Застосування ПСП у СОК «Файна поляна» здійснюється у відповідності до норм законодавства й залежить від волевиявлення працівника, підкріпленого

документально. Волевиявлення працівника оформляється заявою про застосування податкової соціальної пільги, яку працівник подає у бухгалтерію кооперативу разом із документами, що підтверджують право на отримання такої пільги.

На досліджуваному підприємстві ПСП застосовується для працівників місячний дохід яких не перевищує граничного розміру (працівники з неповною зайнятістю) та для осіб, що мають неповнолітніх дітей.

Тут необхідно зазначити, що застосування ПСП зменшує об'єкт оподаткування лише податком на доходи фізичних осіб та ніяким чином не зменшує базу оподаткування військовим збором.

Дохід у вигляді оплати праці, у тому числі виплачений у натуральній формі є базою для нарахування ЄСВ. До доходу у вигляді оплати праці належить основна і додаткова заробітна плата, заохочувальні та компенсаційні виплати, а також виплати за надані послуги чи виконані роботи за договорами цивільно-правового характеру, лікарняні та допомога по вагітності та пологах.

При обчисленні бази нарахування ЄСВ важливо врахувати максимальну та мінімальну межу бази нарахування ЄСВ.

Максимальний розмір доходу, з якого стягується ЄСВ, складає 15 мінімальних заробітних плат, у грошовому еквіваленті у 2020 році це 70845 гривень. Дохід у вигляді оплати праці понад цю не є базою для обчислення ЄСВ.

Мінімальна межа бази нарахування ЄСВ рівна розміру мінімальної заробітної плати. Тобто у випадках коли з різних причин база нарахування ЄСВ по окремому працівнику в певному місяці є меншою за розмір мінімальної заробітної плати, як базу для нарахування використовують мінімальну заробітну плату. Застосування даної норми має винятки:

- якщо працівник є сумісником на підприємстві;
- якщо трудові відносини укладені не з 1 числа місяця, за який здійснюється нарахування;

- оплата за роботи чи послуги згідно договорів цивільно-правового характеру.

У всіх вище зазначених ситуаціях базою для нарахування ЄСВ є фактично нарахований дохід.

Здійснюючи нарахування єдиного соціального внеску необхідно враховувати, що є ряд доволі поширених виплат працівникам, які не входять до бази нарахування. Зокрема до таких належать добові, витрати на проїзд чи проживання у відрядженні, відшкодування, нараховані працівникам за час затримки розрахунку при звільненні та ін.

ПДФО, ВЗ та ЄСВ перераховують до бюджету за місцем реєстрації роботодавця. Терміни сплати залежить від способу виплати доходу. Для наочності терміни перерахування до бюджету податків зобразили у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5.

Строки сплати ПДФО та військового збору

Спосіб виплати	Терміни сплати
Виплата здійснюється у безготівковій формі на картки працівників	Одночасно з переказом грошей на картки
Виплата здійснюється готівкою з каси підприємств	Протягом 3 банківських днів із дня, що настає за днем виплати
Виплата здійснюється в натуральній формі	Протягом 3 банківських днів із дня, що настає за днем виплати
Дохід нараховано, але виплата не відбулася	Протягом 30 календарних днів, наступних за останнім днем місяця, у якому нараховано дохід

До сплати ЄСВ ці норми не застосовуються, працедавці зобов'язані сплачувати єдиний внесок під час кожної виплати доходу, який є базою для нарахування, одночасно з його виплатою, у випадку коли дохід нараховано, але не виплачено – не пізніше 20 числа місяця, що слідує за місяцем нарахування доходу.

Синтетичний облік нарахування та сплати ПДФО, ВЗ та ЄСВ ведеться на рахунках 6411 «Розрахунки за ПДФО», 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» та 6511 «Розрахунки за єдиним соціальним внеском працівників підприємства» відповідно. За дебетом рахунків відображається сплата до бюджету, за кредитом нарахування.

При автоматизованому обліку за допомогою програми 1С нарахування податків здійснюється здебільшого тими ж документами, що й нарахування доходу (заробітної плати, відпускних, лікарняних та ін.).

Аналітичний облік зазначених утримань та нарахувань ведеться персоналізовано за кожним працівником.

2.3. Відображення виплат працівникам у статистичній та спеціальній звітності

Підсумковим етапом роботи бухгалтера з обліку виплат працівникам є складання звітності. Розрахунки з оплати праці на досліджуваному підприємстві відображаються не тільки в поточному обліку а й у фінансовій, статистичній, податковій та спеціальній звітності.

Методологія відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності інформації щодо зобов'язань з оплати праці відображена у П(С)БО 11 «Зобов'язання» [49] та П(С)БО 26 «Виплати працівникам» [48]. Відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, порядок ведення бухгалтерського обліку виплат працівникам та розкриття інформації про такі виплати у фінансовій звітності підприємства визначається МСФЗ (IAS) 19 «Виплати працівникам» [42].

Згідно стандартів показники розрахунків з оплати праці відображають і включають до перших трьох форм фінансової звітності.

Зобов'язання за розрахунками з оплати праці відображаються у формі № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) у III розділі пасиву «Поточні зобов'язання і

забезпечення» рядок 1630 «Поточна заборгованість за розрахунками з оплати праці». Також у зазначеному розділі балансу відображають розрахунки зі страхування в частині розрахунку ЄСВ (рядок 1625) та розрахунки з бюджетом у частині сплати ПДФО з доходу працівників (рядок 1620).

Поточні виплати працівникам один з головних елементів витрат звичайної діяльності. Відповідно витрати такого характеру відображають у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід). У I розділі «Фінансові результати» відображають витрати на оплату праці, які стали частиною готової продукції. У III розділі «Елементи операційних витрат» наводяться відповідні витрати на оплату праці працівників не зайнятих безпосередньо у виробництві продукції й заробітна плата яких не відноситься до собівартості. До таких належать витрати на оплату праці адміністрації кооперативу, менеджерів із збуту.

Витрати, пов'язані з погашенням зобов'язань за розрахунками з оплати праці також фігурують у Звіті про рух грошових коштів і визначаються як вибуття (витрачання) грошових коштів на оплату праці та відрахування на соціальні заходи.

До форми № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» також необхідно додати XVI розділ «Заборгованість перед працівниками із заробітної плати», де буде більш детально відображена заборгованість за видами заробітної плати і строками непогашення.

Оскільки об'єкт дослідження є мікропідприємством то згідно законодавства фінансову звітність подає 1 раз у рік за підсумками фінансового року. Узагальнену інформацію для заповнення зазначених форм фінансової звітності бухгалтер кооперативу отримує із даних бухгалтерського обліку. Зокрема дані про розрахунки з бюджетом у частині сплати ПДФО з доходу працівників – з сальдо рахунка 6411 «Розрахунки за ПДФО», інформацію про розрахунки із страхування – сальдо рахунка 6511 «Розрахунки за єдиним соціальним внеском працівників підприємства», стан розрахунків з оплати

праці відображає сальдо синтетичного рахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою».

Податкова звітність відображає інформацію про нарахування та сплату податків до бюджету, зокрема, податку з доходів фізичних осіб. Формою податкового звітування СОК «Файна поляна» є Податковий розрахунок за формою № 1ДФ, який подається до органу ДПС за місцем податкової адреси не пізніше 40 днів після закінчення звітного періоду. Звітним періодом для зазначеної форми є календарний квартал. У податковому розрахунку за формою 1ДФ працедавець відображає суми доходу нараховані працівникам за звітний квартал за видами доходу .

У розділі 1 форми 1ДФ у розрізі працівників вказуються суми нарахованого та виплаченого доходу, та сума утриманого і перерахованого ПДФО у зв'язку з виплатою такого доходу. Окрім даних щодо нарахування та виплати доходів, їх виду, сум ПДФО з зазначеного доходу у розділі зазначається інформація щодо виду соціальної податкової пільги та дати прийому-звільнення працівників.

У розділі 2 форми 1ДФ підприємство відображає інформацію зокрема щодо суми нарахованого й виплаченого доходу, нарахованого й перерахованого до бюджету військового збору. Варто сказати, що дана інформація наводиться загальною сумою, без деталізації по працівниках.

До спеціальної звітності, яка стосується виплат працівникам підприємства відноситься звіт з Єдиного соціального внеску за формою Д4 (місячна). Щомісячний звіт ЄСВ подається кооперативом при умові наявності трудових відносин протягом 20 днів після закінчення звітного місяця. Даний звіт включає 9 таблиць, на практиці у СОК «Файна поляна» заповнюються 1, 5 та 6 таблиці.

Таблиця 1 «Нарахування єдиного внеску» додатка 4 Звіту з ЄСВ містить зведені дані щодо сум нарахованої заробітної плати та єдиного соціального внеску у розрізі ставок податку. Є обов'язковою для подачі при умові

використання праці фізичних осіб на умовах трудових чи цивільно-правових відносин.

Таблиця 5 «Відомості про трудові відносини осіб та період проходження військової служби» подається страхувальником, якщо протягом звітного періоду було оформлено чи розірвано трудові відносини, переведення працівника на іншу посаду, надана відпустка у зв'язку із вагітністю чи пологами або ж відпустка по догляду за дитиною. За даними таблиці відбувається реєстрація працівників у реєстрі застрахованих осіб.

Таблиця 6 «Відомості про нарахування заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) застрахованим особам» містить відомості про суми нарахованої заробітної плати у звітному місяці у розрізі кожного працівника. Відомості наводяться з урахуванням кодів категорій застрахованих осіб.

Інформація про розрахунки з оплати праці відображається не тільки у фінансовій та податковій звітності, а і у формах державних статистичних спостережень.

Статистична звітність з праці включає в себе звіти за формою № 1-ПВ (місячна) «Звіт із праці» та № 1-ПВ (квартальна) «Звіт із праці».

Звіт за формою № 1-ПВ (місячна) характеризує фонд доплати праці підприємства та містить інформацію щодо заборгованості підприємства з виплат працівникам.

Зокрема, у розділі 1 наводиться інформація про розмір фонду оплати праці, нарахування ПДФО на фонд оплати праці, кількість штатних працівників та відпрацьовані ними години. Розділ 2 описує стан заборгованості з оплати праці у розрізі поточної заборгованості (виникла у звітному місяці) та заборгованості попередніх періодів, а також у розрізі джерел виплат.

Звіт за формою № 1-ПВ (квартальна) показує динаміку руху штатних працівників (прийом-звільнення), втрати робочого часу, склад фонду оплати праці, групує працівників за розмірами заробітної плати. Окрім того, у звіті необхідно відобразити витрати на утримання робочої сили, що не входять до складу фонду оплати праці.

До звітування за формами № 1-ПВ (місячна) «Звіт із праці» та № 1-ПВ (квартальна) «Звіт із праці» малі підприємства (від 10 до 49 працівників) залучаються вибірково через, що СОК «Файна поляна» за 4 роки діяльності лише у 2019 році був внесений до переліку підприємств зобов'язаних звітувати за згаданими формами.

Висновки до розділу 2

У ході дослідження розглянуто методика здійснення облікових робіт за розрахунками з оплати праці у СОК «Файна поляна».

Аналіз порядку виконання облікових процесів за розрахунками з оплати праці, нарахуваннями та утриманнями з доходу у формі оплати праці та відображення інформації про виплати працівникам у звітності показав, що на досліджуваному підприємстві облік розрахунків з оплати праці ведеться згідно методики, що відповідає інструкціям та нормативно-правовим актам з обліку оплати праці.

Облікова робота в частині розрахунків з оплати автоматизована, що значно зменшує трудомісткість облікового процесу та мінімізує кількість помилок.

Попри відповідність методологічним та правовим нормам організація та методика обліку у СОК «Файна поляна» має певні недоліки. До них можна віднести практичну відсутність диференціації у рівнях оплати праці високо кваліфікованого персоналу та інших категорій працівників. Відсутність матеріального заохочення не стимулює персонал до підвищення кваліфікації та покращення якісних показників роботи.

Ще одним недоліком є відсутність у кооперативі сформованого резерву на виплату відпусток. З облікової точки зору підприємству дозволено не створювати резерви забезпечень (ПСБО 25 дозволяє платникам єдиного податку та мікропідприємствам не створювати резерви, а відносити нараховані витрати на фінансовий результат у місяці нарахування). Проте на практиці при

відсутності сформованого резерву витрати на оплату відпусток, зароблених в поточному році, не рівномірно розподіляться протягом такого звітного року. Крім того нарахування та виплата відпускних за попередні звітні періоди дещо викривлює фінансовий результат зменшуючи об'єкт оподаткування поточного періоду.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

3.1. Удосконалення характеру і змісту обліково-аналітичної роботи по розрахунках з оплати праці

Здійснення нарахувань що відносяться до оплати праці відповідальний й трудомісткий процес. Складність полягає у тому, що нарахування зазвичай треба здійснити у короткий проміжок часу оскільки терміни частини виплат регламентовані законодавством, а для здійснення нарахувань необхідно вчасно отримати та проаналізувати доволі великі об'єми облікової інформації. Враховуючи ці особливості у роботі з нарахуваннями оплати праці суб'єкту господарювання варто опиратися на заздалегідь підготовлений порядок обліку зазначених нарахувань.

Аналіз організації розрахунків з оплати праці СОК «Файна поляна» показав, що попри те, що виплати здійснюються у правовому полі модель обліку потребує певної модифікації.

Вдосконалення діючої моделі обліку розрахунків з оплати праці на досліджуваному підприємстві варто проводити у кількох напрямках – організаційному, обліковому та аналітичному. Зміна методики організації оплати праці дозволить збільшити продуктивність праці, покращення облікової сторони роботи зменшить кількість помилок та спростить роботу бухгалтера, зміни до аналітичного обліку дозволять керівництву ефективніше використовувати інформацію щодо виплат працівникам при прийнятті управлінських рішень.

Зміна організаційної складової оплати праці передбачає вдосконалення діючої форми оплати праці.

Як зазначалося вище досліджуване підприємство використовує погодинно-преміальну форму оплати праці. Премія виплачується щомісячно у

розмірі 70% усім працівникам при умові відпрацювання усіх робочих днів за графіком підприємства. Працівникам, які не відпрацювали усі дні за графіком роботи, щомісячні премії нараховуються пропорційно до відпрацьованого часу.

Також треба зауважити, що підняття окладів ніяким чином не прив'язане до росту ефективності. Для підтвердження даного твердження проаналізуємо фінансову звітність та дані бухгалтерського обліку СОК «Файна поляна» за 2018-2019 роки та проведемо кілька розрахунків, зокрема розрахуємо коефіцієнт випередження росту заробітної плати та проаналізуємо показники ефективності виплат працівникам.

Таблиця 3.1.

Розрахунок показників використання трудових ресурсів у СОК «Файна поляна» у 2019 році

Показник та одиниця його виміру	Джерело даних/ спосіб обчислення показника	Роки		Відхилення	
		2018	2019	+, -	%
Обсяг наданих послуг, тис./грн	За даними обліку	3457,2	5302,8	+4845,6	153,36
Чисельність працівників, осіб	За даними обліку	29	37	+8	128
Фонд оплати праці, тис. грн	За даними обліку	2107	4440	+2333	205
Продуктивність праці, тис. грн./ осіб	Обсяг наданих послуг/чисельність працівників	119,21	143,32	+24,11	120
Середньорічна заробітна плата одного працівника, тис. грн.	Фонд оплати праці/чисельність працівників	72,66	120	+47,34	165

Коефіцієнт випередження росту заробітної плати складає 1,4 (165/120) й показує, що у 2019 році темпи росту середньої заробітної випереджали темпи зростання продуктивності праці в 1,4 рази.

Таблиця 3.2.

Ефективність використання коштів на оплату праці у СОК «Файна поляна» у 2018-2019 роках

Показник та одиниця його виміру	Джерело даних/ спосіб обчислення показника	Роки			Відхилення	
		2017	2018	2019	2018 до 2017	2019 до 2018
Чистий дохід = обсяг виробництва, тис./грн	За даними обліку	2101,3	3457,2	5302,8	+1355,9	+4845,6
Собівартість послуг, тис. грн	За даними обліку	1713,2	2632,9	3971,6	+919,7	+1338,7
Фонд оплати праці, тис. грн	За даними обліку	345,6	2107	4440	+1761,4	+2333
Прибуток	За даними обліку	238,1	424,3	831,2	186,2	406,9
Зарплатовіддача	Обсяг виробництва/фонд оплати праці	6,08	1,64	1,19	-4,44	-0,46
Рентабельність витрат на оплату праці	Прибуток/фонд оплати праці	0,69	0,2	0,19	-0,49	-0,01

Як показує аналіз розрахунків останніх двох років на досліджуваному підприємстві значно зменшилася зарплатовіддача та у 2019 на 1 одну гривню оплати праці припадає 1,19 грн наданої послуги, це у 5 разів менше ніж у 2017 році.

Впродовж двох останніх років зменшилась також і рентабельність витрат на оплату праці. Як результат, на 1 гривню витрат на оплату праці у 2019 році припадало 0,19 грн прибутку.

Отже, можемо зробити висновки, що діючий на підприємстві варіант організації розрахунків з оплати праці не стимулює до високоефективної праці, а отже не направлений на зменшення трудомісткості виробництва.

Тобто, СОК «Файна поляна» необхідно переглянути діючу систему преміювання. Очевидно матеріальне заохочення є найкращим мотиваційним чинником, який прямо впливає на збільшення обсягів виробленої продукції, а отже і на отримання прибутку кооперативом.

Для покращення якісних та кількісних показників праці пропонуємо запровадити до діючої системи мотивації преміальні виплати, які будуть залежати від таких показників, як продуктивність та якість. Премія видаватиметься за умови виконання планового завдання з якості роботи, яку виконує працівник в прийнятих одиницях вимірювання.

Для запровадження зазначеної схеми мотивації необхідно застосовувати шкалу нарахування премій, яка встановлює відсоткову надбавку до посадового окладу у залежності від виробітку і якості продукції.

Таблиця 3.3

Розмір премій працівникам кооперативу залежно від виробітку і якості продукції

Фактичний виробіток одного працівника у день порівняно з прийнятим її нормативним рівнем (100%)	% браку			
	без браку	до 5	6-10	більше 10
	Розмір премії, %			
110%	25	20	15	10
100%	15	10	5	0
90%	10	5	0	-5
80%	5	0	-5	-10

Стимулююча роль даного преміювання полягає у тому що, в разі перевищення нормативу та роботи без браку працівнику нараховується премія, у випадку виконання завдання із браком чи зменшення виробітку з працівника утримується відповідна частка з основної заробітної плати.

Також слід відзначити, що СОК «Файна поляна» потребує перегляду схеми посадових окладів, адже практично відсутня диференціація оплати праці кваліфікованих фахівців, котрі приймають відповідальні рішення з іншими категоріями працівників.

Удосконалення облікової частини розрахунків з персоналом на підприємстві, базується у першу чергу на ефективному первинному обліку праці та правильному й своєчасному нарахуванні заробітних плат та премій робітникам та облік розрахунків з бюджетом і фондами соціального страхування.

Для покращення облікової сторони роботи й враховуючи характер виробництва (50% працівників залучається до роботи на сезонній основі, тобто фактично двічі на рік відбувається масовий працевлаштування та звільнення працівників) кооперативу варто залучити спеціаліста кадрового обліку. Розподіл облікової та кадрової роботи зменшить навантаження на бухгалтера, а отже й мінімізує ризики виникнення облікових помилок.

Внаслідок виокремлення кадрової роботи від облікової кооперативу необхідно внести зміни до діючого графіку руху первинних документів з обліку розрахунків з оплати праці. Модифікована форма графіка документообігу первинних документів з обліку оплати праці, яку радимо застосовувати наведена у таблиці 3.4.

Таблиця 3.4

Графік документообігу первинних документів з оплати праці

№	Назва документа	Ким складається	Документи на основі яких складається	Періодичність складання	Кому передається	Відповідальний за зберігання
1	2	3	4	5	6	7
1	Табель обліку використання робочого часу	Кадровик	Табельний облік, лікарняні листки, довідки	Щоденно в робочі дні	бухгалтер	бухгалтер
2	Наказ про прийняття на роботу	Кадровик	Заява працівника	Не пізніше першого робочого дня	кадровик, бухгалтер	кадровик

Продовження таблиці 3.4

1	2	3	4	5	6	7
3	Особова картка	Кадровик	Наказ про прийняття працівника, анкетні дані	Одразу після прийняття працівника	кадровик	кадровик
4	Штатний розклад	Кадровик	ТКД робіт та професій, тарифна сітка, організаційна структура	На дату створення організації та введення змін	кадровик, бухгалтер	кадровик
5	Наказ про переведення на іншу роботу	Кадровик	Заява працівника	При переводі працівника	кадровик	кадровик
6	Наказ про надання відпустки	Кадровик	Заява працівника	За три дні до початку відпустки	кадровик, бухгалтер	кадровик
7	Наказ про припинення трудового договору	Кадровик	Заява працівника	Не пізніше останнього робочого дня	кадровик, бухгалтер	кадровик
8	Розрахункова відомість	Бухгалтер	Табель обліку використання робочого часу	За три дні до виплати заробітної плати	бухгалтер	бухгалтер
9	Платіжна відомість	Бухгалтер	Розрахункова відомість	За день до видачі зарплати	бухгалтер	бухгалтер

Одним з важливих питань реформування бухгалтерського обліку заробітної плати є вдосконалення діючої моделі аналітичного обліку. Аналітичні дані дають змогу аналізувати відпрацьований і невідпрацьований час, обсяг продукції, фонд заробітної плати і його структуру.

Діюча модель аналітичного обліку організована доволі чітко й дозволяє аналізувати виплати в розрізі підрозділів кооперативу та у розрізі видів доходу.

Дана модель зручна для побудови різного роду аналітичних звітів, систематизує нарахування, облік та видачу виплат працівникам.

Для розширення можливостей використання облікової інформації в управлінні та удосконалення діючої моделі аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам пропонуємо ввести наступні субрахунки до рахунків обліку виплат працівникам (табл.3.5).

Таблиця 3.5

Пропонована структура рахунку 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»

Номер рахунка	Назва рахунка
6511	ЄСВ штатних працівників
66512	ЄСВ сумісників
6513	ЄСВ за договорами ЦПХ

Застосування зазначених у таблиці субрахунків в практичній діяльності дозволить посилити інформаційну, контрольну й управлінську функції та підвищити ефективність аналітичної роботи.

3.2. Організація обліку оплати праці в умовах карантину

У березні 2020 р. Кабінет Міністрів України розпорядженням № 211 ввів на всій території України карантин. За інформацією торгово-промислової палати через труднощі пов'язані із дією карантину у березні-квітні в Україні вимушено призупинило діяльність або внесло зміни у порядок роботи чи скоротило господарську більше 700 тисяч суб'єктів господарювання.

СОК «Файна поляна» не став винятком і в умовах поширення пандемії кооперативу довелося організувати свою діяльність так, щоб мати можливість відновити роботу по завершенню епідемії – мінімізувати витрати та не втратити трудовий потенціал. Для цього необхідно правильно оформити відносини з працівниками, адже карантинні нововведення внесли зміни у трудовий кодекс та інші спеціалізовані закони у сфері оплати праці, а штрафи за порушення норм КЗпП суттєві.

Для оптимізації витрат на оплату праці нами проведено аналіз варіантів організації змін в структурі трудових відносин та обліку оплати праці в умовах карантину та їх документального відображення. Оскільки для бухгалтера важливо не тільки знати, як здійснювати облік та нарахувати заробітну плату, але і те, як документально відобразити проведені зміни.

З моменту введення карантинних обмежень Верховна Рада України прийняла ряд законодавчих змін [58], які мають безпосередній вплив на організацію праці. В процесі вивчення нормативних нововведень нами виділено наступних 4 варіанти оформлення трудових відносин в ситуації форс-мажору, до якого відносять карантин:

- запровадження на підприємстві дистанційного режиму роботи;
- надання працівникам відпусток у тому числі відпусток без збереження заробітної плати;
- переведення працівників на роботу в умовах неповного або скороченого робочого часу;
- введення простою.

Карантинні нововведення узаконили й деталізували положення про дистанційну (надомну) роботу [59]. Тож, роботодавцям дозволено використовувати дистанційну форму роботи на своїх підприємствах. Відповідно до закону дистанційна робота – форма організації праці, при якій робота виконується працівником за місцем його проживання чи в іншому місці на його вибір, у тому числі з використанням інформаційно-комунікаційних технологій, але поза приміщенням роботодавця.

Для застосування надомної форми роботи у загальному випадку між працівником та роботодавцем має бути укладено письмовий трудовий договір. Однак, в умовах форс-мажорних обставин дистанційна форма роботи може встановлюватися у наказом по підприємству без обов'язкового укладення трудового договору у письмовій формі.

При дистанційній формі роботи на працівників не поширюються правила внутрішнього трудового розпорядку, організація робочого процесу

здійснюється на розсуд працівника. Проте загальна тривалість робочого часу не може перевищувати загальних норм, передбачених Кодексом законів про працю.

Трудові права та заробітна плата працівника за загальним правилом не зменшуються при дистанційній роботі, однак за домовленістю сторін умови оплати праці можуть бути змінені. Таким чином, якщо працівник і роботодавець письмово не домовились про інше, дистанційна (надомна) робота передбачає оплату праці в повному обсязі та в строки, визначені діючим трудовим договором.

Другим способом оформлення відносин з працівниками в умовах карантину є надання працівникам відпусток. Мова у першу чергу, про оплачувані відпустки. Зокрема, на час карантину працівник може скористатись своїм правом на оплачувану відпустку, яка до цього часу не була ним використана. Це може бути як основна чи додаткова щорічна відпустка. Працівники, які мають дітей, мають можливість використати соціальну відпустку.

Оформлення оплачуваних відпусток та відображення їх у звітності здійснюється за загальним правилом. Тобто, оплачувана відпустка надається за заявою працівника та оформляється наказом по підприємству. Не пізніше ніж за три дні до дати початку відпустки працівнику виплачується заробітна плата за час відпустки.

Один із способів оформлення відносин з персоналом на період карантину – неоплачувана відпустка. Право працівників на безоплатні відпустки та порядок їх надання регулюється ЗУ «Про відпустки» [54] та КЗпПУ [32]. Перебування у такій відпустці у період карантину не впливає на загальний законодавчо дозволений термін перебування у неоплачуваній відпусті (до 15-ти календарних днів на рік). Відпустка на період карантину може надаватися співробітникам на весь період карантину, незалежно від його продовженості.

Працедавець немає права відправити персонал у відпустку без збереження зарплати з власної ініціативи. Неоплачувана відпустка надається

працівнику на підставі письмової заяви. На основі отриманої від працівника заяви готується наказ по підприємству про надання працівнику відпустки за власний рахунок.

Перебування працівника у безоплатній відпустці фіксується в типовій формі П-5 або аналогічному документі, який використовує підприємство для обліку відпрацьованого часу. Оскільки змін до умовних позначень для відображення відпустки під час карантину не проводились для зручності обліку підприємство самостійно розробляє аббревіатуру.

Необхідність нарахування та сплати ЄСВ за працівника, який перебуває у безоплатній відпустці на період карантину, визначається у залежності від тривалості відпустки та категорії працівника.

Так, для працівників-сумісників, які використали право на відпустку за власний рахунок через карантин, ЄСВ слід нараховувати і сплачувати виключно виходячи із розміру нарахованих їм сум у відповідному місяці. Донарахування ЄСВ до мінімальної зарплати проводити не потрібно.

За працівників для яких підприємство є основним місцем праці нараховувати та сплачувати ЄСВ не потрібно в тому випадку, коли працівнику у базовому місяці не проводилися жодні нарахування. У інших випадках зобов'язанням страхувальника є нарахування та сплата ЄСВ не менше мінімального розміру визначеного законодавством.

Дані про працівників, які знаходяться у неоплачуваній відпустці відображаються страхувальником у звітності з ЄСВ за формою Д4 (місячна)[50]. Згідно з правилами заповнення звіту, інформацію про такий тип відпустки слід наводити у таблиці 6, зазначивши її у графі 14 того ж рядка у якому зазначається нарахована працівнику заробітну плату.

У випадках коли законно оформити безоплатні відпустки для працівників неможливо підприємство має право прийняття рішення про призупинення діяльності. Підприємства, які призупинили господарську діяльність, вважаються такими, що знаходяться у стані простою. Простій відповідно до визначення ст. 34 КЗпП це зупинка виробничої діяльності, причинами якої є

відсутність необхідних для роботи умов, невідворотні сили або інші фактори [32].

Для оформлення простою, який виникає не з вини працівника достатньо наказу по підприємству, в якому буде зазначено причини та період простою та акту простою. Згода трудового колективу не потрібна. Рішення про простій може бути прийняте, як для компанії в цілому, так і для окремих її відділів.

Оскільки типової форми акту простою законодавством не передбачено, підприємство розробляє його самостійно зазначаючи обов'язкові реквізити та причини, що спричинили простій.

Порядок оплати простою на період карантину визначено останніми змінами до КЗпПУ. Відповідно до норм закону оплата за час простою, у тому числі на час карантину, здійснюється в розмірі не менше $\frac{2}{3}$ тарифної ставки (окладу), якщо колективний договір не передбачає іншого.

Розрахунок оплати за час простою проводиться на підставі первинних облікових реєстрів з обліку праці. При табелюванні працівників для відображення простою використовують буквене скорочення із кодом «П».

Оплата за час простою є базою для нарахування ПДФО, військового збору та ЄСВ. Утримання ПДФО та військового збору здійснюється у розмірі 18 та 1,5 відсотків відповідно. Незважаючи на форс-мажорні обставини, під час простою роботодавець не звільняється від нарахування та сплати ЄСВ. Базою для нарахування є фактично нарахована виплата за час простою, якщо сума виплати менша розміру мінімальної зарплати ЄСВ розраховується множенням мінімальної зарплати на ставку ЄСВ.

Попри часткову економію, роботодавцеві варіант простою не вигідний, адже діяльність зупинено, а витрати на оплату праці все одно залишилися. Вигідніше в такій ситуації, запровадити на підприємстві чи для окремих працівників неповний робочий час. Адже в такому випадку оплата праці проводиться пропорційно до відпрацьованого часу або виробітку.

Введення на підприємстві режиму неповного робочого дня чи тижня це зміна істотних умов праці, про яку роботодавець зобов'язаний повідомити

персонал не менше ніж за 60 днів до запланованих змін. Однак це правило не застосовується, якщо неповний робочий день або тиждень встановлюється працівнику з його ж ініціативи.

Відповідно для оперативного скорочення тривалості часу роботи, працедавцю потрібно зібрати письмові звернення (заяви) працівників на підставі яких видавати розпорядчий документ про зміну тривалості часу роботи та оновлений графік роботи. Приступити до роботи за оновленим графіком працівник зможе з дати зазначеної у наказі, про що і ознайомлюється під підпис.

Підставою для здійснення нарахування зарплати працівникам з почасовою оплатою є штатний розпис і таблиць обліку відпрацьованого часу. Заробітна плата працівникам з відрядною оплатою здійснюється на основі обліку виробітку.

Оплата праці працівників не може бути нижче рівня мінімальної зарплати (станом на 1 січня 2020 р для працівників із поденною тарифною ставкою – 4723 грн/місяць, для працівників із погодинною ставкою – 28,31 грн/ год.). У разі виконання трудових функцій працівником неповний робочий час мінімальна зарплата розраховується пропорційно до виконаної норми роботи. Одержаний результат необхідно порівняти з фактично нарахованою зарплатою за відпрацьований час. Якщо заробітна плата за фактично відпрацьований час вища пропорційної мінімальної зарплати, нараховується фактична зарплата. Якщо ж вищою є пропорційна мінімальна зарплата, необхідно донарахувати доплату. Розмір доплати залежить від різниці між мінімальною зарплатою, розрахованою пропорційно відпрацьованому часу і фактичною зарплатою працівника.

Нарахування та сплата ЄСВ при використанні підприємством режиму неповного робочого часу здійснюється за таким правилом: база нарахування порівнюється із пропорційною мінімальною заробітною платою – для сумісників, для «основних» працівників – розмір ЄСВ не може бути менше мінімально встановленого законодавством розміру.

Роботодавці мають можливість в залежності від специфіки діяльності обрати для себе один із перелічених варіантів або використовувати їх комбінацію чи всі відразу. Для вибору оптимального варіанту організації змін до системи оплати праці нами проведено аналіз витрат, що понесе кооператив у випадку вибору кожного із перелічених вище варіантів виходячи із розміру мінімальної заробітної плати на 1 працівника за повний місяць роботи.

Таблиця 3.6.

Порівняльний аналіз витрат роботодавця при організації оплати праці

Перелік витрат	Оплачувана відпустка, грн	Відпустка без збереження, грн	Неповний робочий час,	Простій, грн
Оплата часу роботи	3164,40	0	2361,5	3148,67
ЄСВ	1039,06	0	1039,06	1039,06
Всього грн/працівник	4067,86	0	3400,56	4187,73

Примітки:

1. Розглядається переведення працівників на 4-х годинний режим роботи з відпрацюванням половини місячної норми годин.
2. За базу для обрахунку середньої заробітної плати для оплати днів відпустки взято мінімальну заробітну плату.

Варіант переведення працівників на дистанційний режим роботи не розглядався, через специфіку виробничої діяльності та відсутністю можливості у працівників виконувати роботу поза робочим місцем.

При виборі оптимального варіанту застосовувались два критерії – зменшення витрат для кооперативу та збереження частини виплат для його працівників, оскільки для багатьох із них заробітна плата є основним джерелом доходу. Тож, на основі аналізу наведених вище простих підрахунків кооперативу рекомендовано запровадити режим неповного робочого часу.

З метою мінімізації негативних наслідків введення карантинних обмежувальних заходів до зазначеної моделі організації оплати праці у період карантину кооперативу рекомендовано оформити для працівників допомогу по

частковому безробіттю відповідно до ст. 47. ЗУ «Про зайнятість населення» [57].

Допомога по частковому безробіттю встановлюється за кожну годину, на яку працівникові було скорочено тривалість робочого часу, із розрахунку 2/3 тарифної ставки. Для отримання допомоги по частковому безробіттю кооперативу необхідно звернутися до центру зайнятості за місцем реєстрації його як платника ЄСВ та подати пакет документів, що підтверджує право працівників на отримання такої допомоги та безпосередньо перелік працівників [51]. Допомога по частковому безробіттю не є базою для оподаткування ПДФО, ВЗ та ЄСВ. У звіті за формою 1ДФ даний вид допомоги відображається із ознакою 128 «Соціальні виплати з відповідних бюджетів», у формі Д4 (місячна) сума допомоги взагалі не відображається.

Бухгалтерські проведення з обліку допомоги по частковому безробіттю наведено в таблиці 3.7.

Таблиця 3.7.

Основні бухгалтерські проведення з обліку нарахування та виплати
допомоги по частковому безробіттю

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1	Нарахована сума допомоги по частковому безробіттю	378	663
2	Надходження на рахунок від центру зайнятості нарахованої суми допомоги по частковому безробіттю	311	378
3	Виплачена працівникам належна їм сума допомоги	663	311

Належні працівникам суми допомоги центр зайнятості перераховуватиме на поточний рахунок кооперативу. Кооператив зобов'язується не пізніше ніж за три робочих дні виплатити суми допомоги працівникам.

Таким чином, комбінація неповного робочого часу та доплати від центру зайнятості дозволить роботодавцю мінімізувати витрати на оплату праці, а працівникам зменшити негативні наслідки вимушеного скорочення виробництва.

Висновки до розділу III

У ході роботи над розділом нами виокремлено напрямки вдосконалення діючої моделі обліку розрахунків з оплати праці на досліджуваному підприємстві та запропоновано конкретні кроки по кожному із напрямків. Зокрема, розроблено схему мотивації, котра стимулює ефективність та якість роботи працівників виробництва.

Для обґрунтування запропонованої мотиваційної моделі нами розраховано коефіцієнт випередження росту заробітної плати та показники ефективності виплат працівникам. Так, розрахований за даними фінансової звітності коефіцієнт випередження росту заробітної плати у 2019 склав 1,4 (165/120), фактично це свідчить про той факт, що у розрахунковому періоді темпи росту середньої заробітної випереджали темпи зростання продуктивності праці в 1,4 рази. Розрахунки також показали значне зниження зарплатовіддачі та рентабельності витрат на оплату праці у порівнянні з попередніми роками. У 2019 році 1 одну гривню оплати праці припало 1,19 грн наданої послуги, це у 5 разів менше ніж у 2017 році. Також 1 гривня витрат на оплату праці принесла 0,19 грн прибутку, тоді як у 2017 році 0,69 грн.

Для удосконалення облікової частини розрахунків з персоналом на підприємстві рекомендовано розділити облікову та кадрову роботу та відповідно до нового поділу функцій розроблено графік документообігу. Також для покращення аналітичного змісту обліку запропоновано оновити структуру рахунку 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування».

Оформлення розрахунків з оплати праці у період карантину не слід розцінювати як підставу для відхилення від норм трудового кодексу. Тому відносини у сфері праці на період карантину слід документувати належним чином у рамках чинного законодавства.

У ході роботи над розділом нами проаналізовано можливі варіанти оформлення змін в структурі оплати праці, здійснено розрахунок витрат при

виборі кожного з цих варіантів та запропоновано оптимальний варіант для працедавця та найманого персоналу.

Важливим є той момент, що у період дії форс мажору, яким є карантин, законодавство визначає можливість отримувати працівниками допомоги по частковому безробіттю. Це дозволяє роботодавцю оформити допомогу для своїх працівників тим самим зберегти трудовий потенціал.

ВИСНОВКИ

На основі проведеного дослідження організації і методики обліку та оподаткування оплати праці у СОК «Файна поляна» отримані наступні висновки:

1. У вітчизняній науковій та законодавчій базі відсутнє чітке визначення поняття оплати праці. Науковці та законодавці говорячи про оплату праці часто звертаються до визначення заробітної плати. На нашу думку ці поняття не є тотожними, оскільки заробітна плата це винагорода, яка виплачується працівнику за виконану ним роботу, тоді як оплата праці включає й інші виплати – заохочення, компенсації. Оплата праці є одним із основних джерел доходу найманого персоналу. А отже, кожен працівник зацікавлений в отриманні максимального доходу від роботодавця. Розмір індивідуального доходу визначається двома основними елементами – формами й системами оплати праці. Тарифна та безтарифна системи оплати праці зі своїми формами дозволяють підприємствам підібрати той варіант організації розрахунків з оплати праці який найоптимальніше встановлює залежність величини заробітної плати від кількості, якості праці та її результатів.

2. Нормативно-правове регулювання оплати праці в Україні здійснюється на державному та договірному рівні, які ієрархічно можна виділити у макро, мезо- та мікрорівень. Зокрема на державному рівні встановлюються мінімальні соціальні гарантії, що стосуються питань оплати праці – розмір мінімальної заробітної плати, прожиткового мінімуму та єдиного соціального внеску, тривалість та порядок надання відпусток. Також на рівні держави встановлюється податкове навантаження на виплати працівникам, що належать до сфери оплати праці, затверджуються нормативні документи, які визначають методику здійснення нарахувань середнього заробітку та відображення розрахунків з оплати праці в фінансовій та податковій звітності. Договірне регулювання, деталізує та доповнює гарантії та норми затверджені законодавчо. Попри величину нормативної бази, яка регулює питання

організації та методики оплати праці законодавство є недосконалим та застарілим й потребує оновлення на загальноукраїнському рівні.

3. Побудова ефективної системи оплати праці та її обліку не можлива без вивчення зарубіжного досвіду країн з ринкової економікою. Для порівняння у роботі проведено аналіз систем оплати праці та оподаткування країн з розвинутою ринковою економікою США, Японія, Франція, Великобританія та східноєвропейських країн, які мають схожі з Україною економічні риси. Результат дослідження показує, що високорозвинені країни застосовують системи оплати праці та засоби мотивації направлені на індивідуальний ріст оплати праці та одночасно підвищенні ефективності праці. Регуляторна роль держави в питаннях, що стосується оплати праці здебільшого зводиться до встановлення прогресивних систем оподаткування доходів у формі праці та податкових пільг для працівників.

4. Аналіз порядку організації документального оформлення операцій з оплати праці та методики її синтетичного та аналітичного обліку дозволяє стверджувати, що попри певні недоліки в організації оформлення нарахувань та їх облік здійснюється згідно методологічних рекомендацій та законодавчих норм. Зокрема нарахування основної заробітної плати та премії працівникам здійснюється на основі табеля обліку робочого часу, штатного розпису та положення про оплату праці та преміювання. Нарахування інших видів виплат (відпусток, лікарняних, компенсацій при звільненні) здійснюється на основі наказів по підприємству відповідно до порядку розрахунку зазначених видів виплат. Структура організації рахунків обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві дозволяє виокремити витрати на оплати, що входять до фонду оплати праці і не входять до нього, але обліковуються на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Аналітичний облік на підприємстві відповідає потребам у інформації для управлінського обліку. Зокрема є можливість отримувати оперативні дані щодо оплати праці у кількох аналітичних розрізах – у розрізі видів заробітної плати (основна та додаткова заробітна плата, компенсаційні виплати), структурних підрозділів

(управлінський та виробничий персонал) та працівників. Використання автоматизованого програмного забезпечення для виконання облікових процесів значно підвищує ефективність роботи бухгалтера та коректність здійснення нарахувань.

5. При виплаті доходів у формі оплати праці СОК «Файна поляна» є податковим агентом та здійснює нарахування, утримання та сплату до бюджету трьох основних податків та зборів – ПДФО, ВЗ та ЄСВ. При здійсненні нарахувань та утримань враховуються всі норми закону щодо методики і розміру нарахувань та утримань, термінів їх сплати до бюджету, правил відображення здійснених нарахувань та утримань у бухгалтерському обліку.

6. Розрахунки з оплати праці є об'єктом спеціальної, податкової та фінансової звітності. Кооператив щомісячно звітує про розміри нарахованого єдиного внеску у звіті за формою Д4 (місячна). Дані звіту слугують інформацією для зарахування страхового стажу працівників. Розмір нарахованого працівникам доходу у розрізі видів доходу та працівників кооператив щоквартально відображає у звіті за формою 1ДФ. Також суми виплачені працівникам у формі оплати праці є складовою собівартості наданих кооперативом послуг та відображаються у звіті про фінансові результати. Також у балансі фігурує інформація про заборгованість перед працівниками на кінець фінансового року.

7. На основі аналізу розрахованих показників ефективності виплат працівникам та коефіцієнта випередження темпів росту середньої заробітної плати у порівнянні з продуктивністю, запропоновано доповнити діючу систему преміювання додатковою премією за якість та ефективність та переглянути диференціацію розмірів посадових окладів. Також кооперативу рекомендовано розділити функціонально між двома працівниками кадрову та облікову сторони організації розрахунків з оплати праці. Відповідно до рекомендованих змін в організації обліково-кадрової роботи нами модифіковано графік документообігу.

8. Аналіз основних варіантів організації змін у структурі оплати праці працівників у період карантину здійснений на основі простого розрахунку витрат, які понесе кооператив на 1 працівника при виборі кожного з таких варіантів. Таким чином вибрано оптимальний спосіб мінімізувати витрати на оплату праці під час форс-мажору та зберегти робочі кадри. Як додатковий інструмент для зменшення наслідків вимушеного скорочення роботи запропоновано оформлення допомоги по частковому безробіттю та наведено основні бухгалтерські проведення, для відображення зазначеної допомоги у бухгалтерському обліку СОК «Файна поляна».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бикова Г. Простій на підприємстві: порядок оформлення та оплати. *Дебет-Кредит*. 2020. №12. URL: <https://online.dtkct.ua/Book/%C2%AB%D0%94%D0%9A%C2%BB%20%E2%84%9612-2020.epub/navPoint-7>.
2. Білова Н., Чернишова Н. Облік заробітної плати. Податки & бухоблік. 2016. № 50. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/june/issue-50/article-18976.html>
3. Брич В. Я. Девелопментизаційні особливості ринку праці в умовах глобалізації. *Економічний аналіз: зб. наук. праць. Тернопільський національний економічний університет*. Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка». 2016. № 1. с. 7-13.
4. Брезицька К. Ф. Економічний зміст та підходи до поняття «заробітна плата». *Ефективна економіка*. 2015. №2. URL:<http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3815>.
5. Бухгалтерський облік: навч. посібник для ВНЗ/ Н. В.Гудзь, Денчук П. Н., Романів Р. В. Київ: Центр учб. літ., 2016. 424 с.
6. Вакун О. В., Зарудна Н. Я., Кундеус О. М. Особливості аудиту персоналу. *Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті Європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації: матеріали VIII Міжнародної наук.-практ. конф.*, Львів, 17–18 травня 2018 р. Львів: в-во Львівського торговельно-економічного університету, 2018. С. 54-56.
7. Вегера В. М. Оплата праці: поняття, особливості. *Актуальні проблеми держави і права*. 2014. №73. с. 419-425.
8. Вороня Н. Облік заробітної плати. *Податки & бухоблік*. 2016. №50. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/june/issue-50/article-18976.html>.
9. Гаєвая О. В. Визначення деяких аспектів державних норм у регулюванні оплати праці. *Актуальні проблеми права: теорія і практика*. 2012. № 24. С. 168-175.

10. Герасимчук Л.С. Шляхи вдосконалення обліку оплати праці. *Молодіжний науковий вісник УАБС НБУ. Економічні науки*. 2012. №12. С. 186-194.
11. Глухова С.В., Зотова А.А. Підходи до сутності заробітної плати. *Молодий вчений. Економічні науки*. 2016. № 12.1 (40). С. 698-701.
12. Голосніченко Д. І. Оплата праці: проблеми та шляхи вирішення. *Вісник НТУУ «КПІ»*. 2014. № 3/4 (23/24). С. 185-189.
13. Данюк В.М. Управління персоналом: підручник. Київ: КНЕУ, 2013. 666 с.
14. Демченко М. М. Облік та оподаткування виплат працівникам підприємства у контексті законодавчих змін. *Молодий вчений*. 2016. № 2 (29). С. 31-37.
15. Денчук П. Н. Організація документообігу як основного інструмента забезпечення функціонування ефективної системи комунікації на переробному підприємстві. *Міжнародний науково-виробничий журнал «Сталий розвиток економіки»*. 2014. С. 29.
16. Дубовська О. В. Теоретичні засади заробітної плати як соціально-економічної категорії. *Вісник ДДФА. Економічні науки*. 2014. № 2. С. 23-32.
17. Жидовська Н. М. Удосконалення систем оплати праці України з урахуванням зарубіжного досвіду. *Зб. наук. праць Таврійського державного агротехнологічного університету. Економічні науки*. 2012. № 2 (18). С. 138-146.
18. Зверева Л. Чи нададуть допомогу з часткового безробіття, якщо працівники – у безоплатних відпустках. *Головбух*. 2020. №20. URL: <https://egolovbuh.mcfra.ua/818831>.
19. Інструкція зі статистики заробітної плати: затв. Наказом Держ. комітету статистики України від 13.01.2004 р. №5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04#Text>.

20. Іванчук Н.В. Оподаткування фонду оплати праці у високорозвинених країнах світу. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія», серія «Економіка»*. 2017. №4(32). С. 129-134.
21. Калина А.В. Економіка праці та соціально-трудова відносина: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. Київ: Персонал, 2014. 497 с.
22. 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.
23. Канарьова Н. Роботодавці vs працівники: дії під час карантину. *Дебет-Кредит*. 2020. №14. URL: <https://online.dtkk.ua/Book/%C2%AB%D0%94%D0%9A%C2%BB%20%E2%84%9614-2020.epub/navPoint-5>.
24. Карпенко Т. І. Стан та перспектива обліку розрахунків з оплати праці. Шляхи вдосконалення проблем. *Технології та дизайн*. 2016. № 1 (18). URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/td_2016_1_17.
25. Колобердянко І.І., Редька Ю.А. Сучасні системи та організація оплати праці в зарубіжних країнах. *Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки*. 2015. №2 (26). с. 123-130.
26. Колот А.М., Цимбалюк С.О. Мотиваційний менеджмент: підручник. Київ: КНЕУ, 2014. 480 с.
27. Колот А. М., Данюк В. М., Герасименко О. О. та ін. Гідна праця: імперативи, українські реалії, механізми забезпечення: монографія. Київ: КНЕУ, 2017. 500 с.
28. Колот А. М. Розвиток наук про працю та соціально-трудова відносина на засадах міждисциплінарності. *Соціально-трудова відносина: теорія та практика*. 2014. №2(8). С. 7-26.
29. Кесарчук Г. С. Удосконалення організації обліку розрахунків за виплатами працівникам. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2013. С. 240.

30. Кім Ю. Г. Бухгалтерський та податковий облік: первинні документи та порядок їх заповнення: навч. посібник для ВНЗ. Київ: Центр учб. літ., 2014. 600 с.
31. Конституція України: офіц. текст. Київ: КМ, 2013. 96 с.
32. Кодекс законів про працю України: Закон України від 23.07.1996 р. № 322-08. Дата оновлення 25.10.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95%D0%B2%D1%80/ed20200213#Text>.
33. Кравченко Л. Підсумований облік робочого часу: незвичайний тест на професійність. Головбух. 2020. №27. URL:<https://egolovbuh.mcfr.ua/830002>
34. Кудіна І. Витрати на оплату праці: економічний зміст і об'єкт бухгалтерського обліку. *Збірник наукових праць ДЕГУТ. Серія «Економіка і управління»*. 2014. № 28. С. 189-201.
35. Ланченко Є.О. Колективно-договірне регулювання соціально-трудоких відносин у аграрному секторі економіки: стан і напрями удосконалення. *Демографія та соціальна економіка*. 2018. № 3 (34). С. 148-160.
36. Лисак В.Ю. Сутність заробітної плати та її значення в процесі економічного управління підприємством. *Економіка і суспільство*. 2016. №4. С. 264-269.
37. Літвінова Ю. О. Удосконалення обліку та контролю з оплати праці на вітчизняних підприємствах. *Управління розвитком*. 2013. № 15. с. 131-133.
38. Луняк І. В. Заробітна плата як найважливіший фактор реалізації інвестиційно-інноваційної моделі розвитку. *Інвестиції: практика та досвід*. 2015. №21. С. 21-24.
39. Машевська А. А. Теоретичне підґрунтя організації оплати праці суб'єктів господарювання. Електронний журнал «Ефективна економіка». 2019. №11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7461>.

40. Машевська А. А. Наукові та теоретичні аспекти реформування оплати праці. Електронний журнал «Ефективна економіка». 2019. №6. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7142>
41. Миронова Ю.Ю., Панасенко В.А. Проблеми організації обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві. *Економіка і регіон*. 2016. №1 (56). С. 121-126.
42. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 (МСБО 19) «Виплати працівникам» затверджений від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_011.
43. Міщенко А. М. Сучасні проблеми обліку розрахунків з оплати праці та шляхи їх вирішення. *Управління розвитком*. 2013. № 23. С. 16-18.
44. Овсяк Н. В. Сутність та особливості понять «оплата праці» та «заробітна плата» визначених в нормативно-правовій базі України. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2014. №3. С. 27-31.
45. Петрусенко І. Допомога з часткового безробіття через коронавірус: кому пощастить. *Головбух*. 2020. №27. URL: <https://egolovbuh.mcfrr.ua/829973>.
46. Петрусенко І. Коронавірус: як оформити та оплатити роботу під час карантину. *Головбух*. 2020. №12. URL: <https://egolovbuh.mcfrr.ua/805182>.
47. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 №2755-VI. Дата оновлення: 07.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20201107#Text>.
48. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» затверджене Наказом Мініну від 28.10.2003 р. №601 із змінами і доповн. №з1556-11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03#Text>.
49. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» затверджене Наказом Мініну від 31.01.2000 р. №20 із змінами від 29.10.2019 №з1065-19. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text>

50. Порядок формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування затверджений наказом Міністерства фінансів України від 14.04.2015 № 435 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0460-15#Text>
51. Порядок надання та повернення коштів, спрямованих на фінансування допомоги по частковому безробіттю на період карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України з метою запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2. Постанова КМУ від 22.04.2020 р. № 306. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/306-2020-%D0%BF#Text>
52. Починок Н.В. Заробітна плата працівників за правилами вітчизняного законодавства. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф.* м. Тернопіль, 10-11 жовт. 2014 р.. Тернопіль: ТНЕУ, 2014. С.101-102.
53. Писаревська Г.І. Формування системи аудиту персоналу на підприємстві. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки»*. 2015. №13. С. 153—157.
54. Про відпустки: Закон України від 15.11.1996 р. № 504/96-ВР. Дата оновлення: 17.03.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80#Text>.
55. Про Державний бюджет України на 2020 рік. Закон України від 14.11.2020 №294-IX. Дата оновлення: 04.10.2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/294-20#Text>.
56. Про Державний бюджет України на 2019 рік. Закон України від 23.11.2018 №2629-VIII. Дата оновлення: 13.12.2019 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2629-19#Text>.
57. Про зайнятість населення. Закон України від 05.07.2012 № 5067-VI. Дата оновлення: 18.07.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5067-17#Text>.

58. Про затвердження порядку обчислення середньої заробітної плати. Постанова КМУ від 8.02.1995 №100. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/100-95-%D0%BF#Text>.
59. Про запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2. Постанова КМУ від 11.03.2020 №211. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/211-2020-%D0%BF#Text>.
60. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Закон України від 08.07.2010 № 2464-VI. Дата оновлення: 08.08.2020. URL <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text>.
61. Про колективні договори та угоди. Закон України від 01.07.1993 №3356-XII. Дата оновлення: 27.12.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3356-12#Text>.
62. Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 р. №108/95-ВР. Дата оновлення: 13.02.2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80/ed20200213#Text>.
63. Прокопець Л.В. Роль аудиту персоналу на підприємстві. *Агросвіт*. 2017. №23. С. 62-65.
64. Пугаченко О. Б., Пуліковська Ю. О. Визначення терміну «кадровий аудит». Конкурентоспроможна модель інноваційного розвитку економіки України: *матеріали III Міжнародної наук.-практ. конф.*, м. Кропивницький, 14 квітня 2020 р. Кропивницький, 2020. С. 297-299.
65. Сазонець О.М. Наукові підходи до виявлення тенденцій оплати праці в Україні і країнах світу. *Актуальні проблеми економіки*. 2014. №9(159). С. 344-350.
66. Соболева І.В., Чепак А.В. Організація обліку заробітної плати та відповідних утримань та нарахувань у сучасних умовах розвитку економіки України. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2016. №5 (05). С. 341-344.

67. Солодка Я. Мельянюкова Л. Удосконалення організації обліку розрахунків з оплати праці. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2014. №3. С. 207-210.
68. Соломченко Д. Організація обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві. *Вісник Київського інституту бізнесу та технологій*. 2014. № 1. С. 46–50.
69. Сохатий А.В. Організація праці. Київ: Альтаїр, 2014. 345 с.
70. Сьомченко В.В., Засипко К.О. Заробітна плата як соціально-економічна категорія. *Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки*. 2016. №1 (29). С. 121-126.
71. Тибінка Г., Сікора О., Мартинюк Н. Іноземний досвід застосування різних систем оплати праці та можливості їх використання в Україні. *Аграрна економіка. Економічні науки*. 2017. № 3-4. С.120-126.
72. Тибінка Г.І., Брик Г.В., Кохана Т.М. Розмежування понять «оплата праці» та «заробітна плата». *Економіка і суспільство*. 2018. №19. С. 246-250.
73. Тибінка Г.І. Організаційно-економічний механізм регулювання оплати праці в господарській системі України: дис. канд. економічних наук: 08.00.03. Львів, 2014. 244 с.
74. Тибінка Г.І. Ефективні інструменти регулювання оплати праці зарубіжних країн та їх використання в Україні. *Науковий вісник Полісся*. 2016. №3 (7). С. 146-149.
75. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність: підручник. Київ: Алерта, 2016. 928 с.
76. Томілов С.Н. Облік операцій з оплати праці за національними стандартами. *Все про бухгалтерський облік*. № 7 (496), 2015. С. 8.
77. Турко М. О. Облік розрахунків з оплати праці та аналіз ефективності використання трудових ресурсів. *Економічний простір*. 2014. № 90. С. 215-222.

78. Фінансовий облік: підруч./ Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Микитюк Н.Я. (та ін). Тернопіль: ТНЕУ, 2019. 478 с.
79. Хома Д. М. Проблеми обліку та аудиту розрахунків з оплати праці в умовах економічної кризи. *Наука й економіка*. 2013. № 3. С. 73-76.
80. Хорунжак Н. Формалізація моделі мотивації працівників і оцінки її ефективності. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2018. № 1. С. 85-97.
81. Хустова Є.Б. Проблеми заробітної плати в Україні та шляхи їх вирішення. *Міжнародний науковий журнал*. 2015. №9. С. 159-163.
82. Шаповал О. Бухгалтерське середнє (обчислення середньої заробітної плати згідно з Порядком №100). *Бухгалтерія*. № 21 (696). 2014. С. 52-55.
83. Швець Л. П. Доберчак Н.І. Дослідження шляхів удосконалення використання фонду оплати праці та системи преміювання на підприємствах зв'язку. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2009. № 4. С.40-45.
84. Ярмішко С. В. Проблеми організації обліку оплати праці та принципи її вдосконалення на підприємстві. *Управління розвитком*. 2014. № 9. С. 24-26.
85. Задорожний З. Проблемні питання якості інформації бухгалтерського і управлінського обліку малоцінних активів / З. Задорожний // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2018. – Вип. 1. – С. 115-124.
86. Задорожний З.-М.В., Кафка С.М. Особливості діяльності підприємств нафтогазової промисловості та їх вплив на облік необоротних матеріальних активів [Електронний ресурс] / З.-М.В. Задорожний, С. М.Кафка // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2017. – № 3. Режим доступу: <http://visnykj.tneu.edu.ua/index.php/visnykj/issue/view/45>.
87. Задорожний З.-М. В. Гармонізація бухгалтерського обліку із вимогами податкового законодавства / З.-М. В. Задорожний // Збірн. наук. праць

- кафедри економічного аналізу ТНЕУ «Економічний аналіз». – Випуск 9. – Тернопіль, 2011. – С. 10–13.
88. Починок Н. В. Методи обліку витрат на персонал відповідно до інформаційних потреб користувачів / Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу у сучасних концепція управління / Матеріали міжнар. наук– практ. конф., 2011 р., 19–20 травня, м. Судак. – Сімферополь, ВД «АРІАЛ», 2011. – С. 275–278.
89. Починок Н.В. Джерела формування кількісної та якісної складових персоналу підприємства. *Вісник Львівської комерційної академії*. Львів : Вид-во Львівської комерційної академії, 2011. – Вип. 36. – С. 309-315.
90. Починок Н. В. Проблеми підвищення кваліфікації працівників на підприємствах / Сучасні тенденції та проблеми розвитку інвестиційно-будівельного комплексу // Матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції, 29-30 листопада 2007 року. – Тернопіль: Принтер-інформ, 2007. – С. 135-138.
91. Починок Н. В. Методика обліку процесу формування персоналу. *Економічний аналіз*. 2014. Т. 16 (2). С. 225–235.
92. Омецінська І., Починок Н. Проблемні аспекти ціноутворення у вітчизняних підприємствах. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2017. Вип. 3. С. 75-86.
93. Починок Н.В. Оцінка та контроль результатів провадження соціально відповідальної діяльності підприємства. Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія» (30 червня 2017 року, м. Тернопіль). Тернопіль, 2017. С. 150-152.
94. Починок Н.В. Кореляція корпоративної соціальної відповідальності та показників фінансової звітності. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали ІV міжнар. наук.-практ. конф., 11 травня 2016 р. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. С. 201-203.

95. Починок Н.В. Значення бухгалтерського обліку для сталого розвитку суб'єктів господарювання. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали V міжнар. наук.-практ. конф., 31 травня – 1 червня 2018 р. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. С. 208-210.
96. Починок Н.В. Взаємозалежність соціальних стандартів та інтелектуального капіталу підприємства. Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті Європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації : матеріали VIII міжнар. наук.-практ. конф. Львів : Вид-во ЛТЕУ, 2018. С. 267-269.