

DOI: [10.32702/2307-2105-2021.12.205](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2021.12.205)

УДК: 631.162

*А. А. Машевська,
асистент кафедри аналізу та аудиту,
Вінницький національний аграрний університет, Вінниця, Україна
ORCID ID: 0000-0001-9514-504X*

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ОПЛАТИ ПРАЦІ

*A. Mashevska
Assistant of the Department of Analysis and Audit,
Vinnitsa National Agrarian University*

ORGANIZATIONAL AND METHODOLOGICAL SUPPORT OF ACCOUNTING AND TAXATION OF WAGES

У статті розкрито економічну сутність та значення заробітної плати, як складової поточних виплат працівникам та досліджено методiku й організацію обліку і оподаткування оплати праці. Визначено проблеми організації і методики обліку заробітної плати. Зазначені основні недоліки в області оподаткування, а також відображені проблеми використання тарифної системи, як основи обліку і документування розрахунків з оплати праці з персоналом. Проаналізовано нормативно – правове та законодавче регулювання обліку і документування розрахунків з оплати праці. Представлено вимоги до формування організації обліку оплати праці, які визначають завдання, систему показників, документації й системи рахунків, на яких нагромаджується відповідна інформація. Зроблено висновки, що удосконалення обліку праці та її оплати на підприємствах має будуватися на оптимізації тарифного регулювання заробітної плати, а саме: удосконалення тарифної системи шляхом встановлення співвідношень тарифних ставок залежно від рівня кваліфікації робітника; впровадження гнучких форм і систем оплати праці, включаючи контрактну й безтарифну; колективне регулювання заробітної плати.

Запропоновано основні шляхи вдосконалення відображення обліку оплати праці.

The article reveals the economic essence and significance of wages as a component of current payments to employees and examines the methodology and organization of accounting and taxation of wages. Problems of the organization and a technique of the account of a salary are defined. The main shortcomings in the field of taxation are noted, and also problems of use of tariff system as bases of the account and documentation of calculations on payment of work with the personnel are reflected. The normative - legal and legislative regulation of accounting and documentation of wage calculations is analyzed. The requirements to the formation of the organization of payroll accounting, which define the tasks, system of indicators, documentation and system of accounts on which the relevant information is accumulated, are presented. It is concluded that the improvement of labor accounting and its payment at enterprises should be based on the optimization of tariff regulation of wages, namely: improving the tariff system by establishing ratios of tariff rates depending on the level of qualification of the worker; introduction of flexible forms and systems of remuneration, including contract and non-tariff; collective wage regulation.

The development of the country's market economy and all related transformation processes must be carried out in the interests of man to improve the quality of his life. Without diminishing the importance of other socio-economic phenomena that are part of socio-labor relations (employment, labor protection, staff development, etc.), we note that extremely important today are those related to the organization and efficiency of wages. Remuneration is the most controversial category in the system of working conditions, because it reflects the diverse interests of the parties to social and labor relations, all their achievements and failures. This is one of the most important indicators that characterizes the level of economic and social status of society and depends primarily on productivity.

The main ways to improve the reflection of wage accounting are proposed.

Ключові слова: *організація бухгалтерського обліку; оподаткування оплати праці; методика обліку; тарифна система; документування; рахунки бухгалтерського обліку; оплата праці.*

Keywords: *organization of accounting; payroll taxation; accounting methods; tariff system; documentation; accounting accounts; wages.*

Постановка проблеми. Розбудова ринкової економіки країни й усі пов'язані з цим трансформаційні процеси мають здійснюватися в інтересах людини для поліпшення якості її життя. Не зменшуючи значення інших соціально-економічних явищ, що входять до складу соціально-трудова відносин (зайнятості, охорони праці, розвитку персоналу тощо), зазначимо, що надзвичайно важливими сьогодні є ті, які пов'язані з організацією та ефективністю оплати праці.

Оплата праці - найсуперечливіша категорія в системі умов праці, оскільки саме в ній відбито різнобічні інтереси сторін суспільно-трудова відносин, усі їхні досягнення й прорахунки. Це один із найважливіших показників, що характеризує рівень економічного та соціального стану суспільства і залежить передусім від продуктивності праці.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аналіз та проблематику організаційно-методичного забезпечення обліку і оподаткування оплати праці

досліджують багато науковців, а В.М. Жук, О.І. Здоровцова, Г.Г. Кірейцев, Сопко, Л.К. Сук, К.І. Якуби та ін. та багато інших.

Тому, ряд теоретико-методичних та нормативно-правових аспектів з обліку, аналізу та оподаткування оплати праці в умовах сьогодення розвитку національної економіки, формування соціально орієнтованого ринку праці в контексті стандартизації і гармонізації їх з міжнародними вимогами, вивчені недостатньо.

Вітчизняні та закордонні вчені-економісти детально досліджують важливі питання, які виникають по заробітній платі, при цьому, найбільше звертається увага на вивчення основних причини, що впливають на її розмір.

У ході дослідження застосовано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. Методи теоретичного узагальнення, групування і порівняння дали можливість уточнити понятійний апарат щодо видів заробітної плати підприємства. За допомогою логічного методу визначено особливості організації облікової та контрольно-аналітичної роботи на підприємствах. За допомогою методів індукції і дедукції, причинно-наслідкового зв'язку розкрито методику обліку та аудиту розрахунків з персоналом. Використані методи аналітичного групування, зведення та вибіркового методу, а для побудови таблиць - графічні методи.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Основним завданням написання наукової статті є дослідження та вивчення організаційно-методичного забезпечення обліку і оподаткування оплати праці в умовах сьогодення.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Праця є необхідною складовою частиною процесу виробництва, споживання та розподілу створеного продукту, а її оплата є основним джерелом доходів робітників підприємств й основним стимулюючим чинником для них. В умовах ринкової економіки відбулися істотні зміни в організації та значенні оплати праці, яка тепер залежить вже не тільки від результатів праці окремих працівників, а й від ефективності діяльності окремих виробничих підрозділів та й підприємства загалом. Система оплати праці регулюється Кодексом законів про працю та системою угод, що укладаються на відповідних рівнях. Згідно зі статтею 96 Кодексу законів про працю України, основою організації оплати праці є тарифна система оплати праці, яка охоплює тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів, тарифно-кваліфікаційні характеристики (довідники) [3; 8]. Тарифна система оплати праці - це сукупність правил, за допомогою яких забезпечується порівняльна оцінка праці, залежно від кваліфікації, умов її виконання, відповідальності, значення галузі та інших факторів, що характеризують якісну сторону праці. Вона використовується для розподілу робіт залежно від їх складності, а працівників - залежно від їх кваліфікації та за розрядами тарифної сітки.

У таблиці 1 наведено структуру фонду оплати праці на підприємствах України.

Таблиця 1.
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. Винагорода за виконану роботу. 2. % або комісійні нарахування залежно від обсягу доходів, якщо вони належать до основної роботи. 3. Гонорари штатним працівникам. 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.	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. 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.	1. Нарахування за невідпрацьований час, що не передбачені чинним законодавством. 2. Одноразові винагороди у тому числі ті, що здійснюються раз на рік. 3. Матеріальна допомога, що має систематичний характер, надана всім або більшості працівників. 4. Виплати соціального характеру у грошовій і натуральній формі.

Джерело: сформовано за результатами дослідження

Згідно із Законом України «Про оплату праці» [13; 14], заробітна плата – це винагорода, обчислена, зазвичай, у грошовому вираженні, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.

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

Згідно із законодавством за структурою заробітна плата складається з основної, додаткової заробітної плати й інших заохочувальних та компенсаційних виплат [5; 11].

У таблиці 2 наведено структурну схему системи оплати праці.

Таблиця 2.
Структурна схема системи оплати праці

СИСТЕМА ОПЛАТИ ПРАЦІ			
Погодинна		Відрядна	
Тарифна сітка, тарифні розряди, розцінки			
Форми оплати праці			
Вхід	Погодинна проста	Непряма відрядна	Вихід
Персонал	Погодинно-преміальна	Відрядно-прогресивна	Оплата праці
	Пряма відрядна	Акордна	
	Відрядно-преміальна	Колективно-відрядна	

Джерело: сформовано за результатами дослідження

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.

У таблиці 3 наведено структуру фонду оплати праці, запропоновану Інструкцією зі статистики заробітної плати.

Таблиця 3.
Структура фонду оплати праці, запропонована Інструкцією зі статистики заробітної плати

		<i>Види</i>	<i>Основна характеристика</i>
I	Структура виплат, які належать до фонду оплати праці	Основна заробітна плата	Винагороди за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці за тарифними ставками та окладами, відрядними розцінками робітників та посадовими окладами керівників, фахівців, технічних службовців, включаючи в повному обсязі внутрішнє сумісництво; суми відсоткових або комісійних відрахувань залежно від обсягу доходів (виручки), отриманих від реалізації продукції (робіт, послуг), якщо вони є основною заробітною платою, тощо.
II		Додаткова заробітна плата	Надбавки та доплати до тарифних ставок (окладів, посадових окладів) у розмірах, передбачених чинним законодавством, за: - суміщення професій (посад); - розширення зони обслуговування або збільшення обсягу робіт; виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника; - роботу у важких і шкідливих та особливо важких і особливо шкідливих умовах праці; - інтенсивність праці; - роботу в нічний час; - керівництво бригадою; - високу професійну майстерність; - класність водіям (машиністам) транспортних засобів; - інші надбавки та доплати, передбачені чинним законодавством, включаючи оплату до розміру мінімальної заробітної плати.
III		Інші заохочувальні та компенсаційні виплати	- Винагороди за підсумками роботи за рік, щорічні винагороди за вислугу років (стаж роботи); - премії, що виплачуються у встановленому порядку за спеціальними системами преміювання, виплачені відповідно до рішень уряду; - премії за сприяння винахідництву та раціоналізації, створення, освоєння та впровадження нової техніки і технології, введення в дію в строк і достроково виробничих потужностей й об'єктів будівництва, своєчасну поставку продукції на експорт та інші; - премії за виконання важливих та особливо важливих завдань; вартість безкоштовно наданих працівникам акцій; - інші надбавки та доплати, передбачені чинним законодавством.

Джерело: сформовано за результатами дослідження

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.

У таблиці 4 наведено класифікацію виплат, які належать до фонду основної заробітної плати.

Таблиця 4.
Класифікація виплат, які належать до фонду основної заробітної плати

	Ознака класифікації	Перелік виплат
I	<i>Оплата праці штатних працівників</i>	<ul style="list-style-type: none"> – Винагороди за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці за тарифними ставками (окладами), відрядними розцінками робітників та посадовими окладами керівників, фахівців, технічних службовців, включаючи в повному обсязі внутрішнє сумісництво; – суми відсоткових або комісійних нарахувань залежно від обсягу доходів (виручки), отриманих від реалізації продукції (робіт, послуг), у разі, якщо вони є основною заробітною платою; – гонорар штатним працівникам редакцій газет, журналів, інших засобів масової інформації, видавництв, установ мистецтва й (або) оплата їх праці, що нараховується за ставками (розцінками) авторської (постановочної) винагороди, нарахованої на даному підприємстві; – оплата при переведенні працівника на нижчеоплачувану роботу у випадках і розмірах, передбачених чинним законодавством, а також при невиконанні норм виробітку та виготовленні продукції, що виявилася браком, не з вини працівника; – оплата роботи висококваліфікованих працівників, залучених для підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників; – оплата праці за час перебування у відрядженні; – вартість продукції, виданої працівникам при натуральній формі оплати праці;
II	<i>Оплата праці нештатних працівників</i>	<ul style="list-style-type: none"> – оплата згідно з договорами цивільно-правового характеру, включаючи договір підяду (за винятком фізичних осіб - суб'єктів підприємницької діяльності); – оплата згідно з обов'язками особам, які є членами спостережної ради або ревізійної комісії акціонерного товариства; – згідно з договорами між підприємствами про надання робочої сили.

Джерело: сформовано за результатами дослідження

Питання нарахування заробітної плати, а також податкового і бухгалтерського обліку оплати праці займають особливе місце в роботі бухгалтерії кожного підприємства. З одного боку, це пов'язано зі ставленням до таких питань власне робітників, для яких заробітна плата слугує основним джерелом матеріальних благ [1; 6]. З іншого боку, з тою обставиною, що суми, які спрямовує підприємство на оплату праці, так чи інакше слугують мірою, що визначає надходження податків і обов'язкових зборів у бюджет і цільові фонди.

Бухгалтерський облік на підприємстві повинен забезпечувати: точний розрахунок заробітної плати кожного робітника відповідно до кількості і якості витраченої праці, що діють формами і системами його оплати, правильний підрахунок утримань із заробітної плати; контроль за дисципліною праці, використанням часу і виконанням норм виробітку робітниками, своєчасним виявленням резервів подальшого росту продуктивності праці, витратою фонду заробітної плати (фонду споживання) [3; 13]; правильне нарахування і розподіл за напрямками витрат відрахувань на соціальне страхування і відрахувань до Пенсійного фонду України.

Основними засадами ведення обліку праці та її оплати є:

- інтеграція кадрового обліку, обліку праці та її оплати в єдине ціле;
- децентралізація збору інформації за ознаками типових операцій;
- централізація обробки інформації з обліку праці та її оплати;
- автоматизований збір інформації про вихід працівників на роботу та відпрацьований ними час;
- автоматизація типових розрахункових операцій;
- автоматизований контроль за правильністю проведення ручних розрахунків та коригувань;
- відокремлення кадрового обліку, обліку праці та її оплати від основного контуру фінансового обліку в комп'ютерних облікових системах.

Основними завданнями ведення обліку праці та її оплати є:

- організація контролю за якістю та кількістю затраченої праці;
- забезпечення своєчасного і правильного віднесення сум нарахованої заробітної плати і відрахувань органам соціального страхування на собівартість продукції, виконаних робіт, послуг, а також на інші витрати;
- забезпечення здійснення у встановлені строки всіх розрахунків з працівниками і службовцями по заробітній платі та інших виплатах;
- забезпечення збору та обробки інформації, необхідної для поточного і наступного планування, контролю, аналізу та оперативного управління виробництвом, для складання фінансової і статистичної звітності;
- обґрунтування структури заробітної плати працівників з уніфікацією призначення надбавок, доплат, премій тощо;
- розробка контрактної системи оплати праці;
- обґрунтування концепції планування витрат на оплату праці в системі витрат підприємства;

- адаптування вимог діючих стандартів обліку до галузевих особливостей підприємств [3; 11].
 - Облік витрат на оплату праці повинен забезпечувати:
 - контроль за дотриманням штатного розкладу та фонду заробітної плати;
 - контроль за раціональним використанням робочого часу;
 - своєчасне та достовірне нарахування заробітної плати;
 - контроль за використанням виділених на заробітну плату коштів;
 - забезпечення споживачів інформацією про працю та заробітну плату;
 - виконання умов колективного договору щодо нарахування премій, доплат, надбавок та інше.
- У таблиці 5 наведено характеристику сучасних систем оплати праці.

Таблиця 5.
Характеристика сучасних систем оплати праці

	<i>Система оплати праці</i>	<i>Основні характеристики</i>
1	<i>Система контролю денного виробітку</i>	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.
2	<i>Система оплати з урахуванням підвищення кваліфікації</i>	В основі цієї системи оплати праці - кількість набраних умовних «одиниць кваліфікації», яких може бути близько 90. За освоєння кожної нової спеціальності працівник одержує доплати.
3	<i>Система оплати праці з урахуванням заслуг</i>	При визначенні рівня оплати праці базою є не лише від кількості та якості праці, але й професійні і особисті якості працівника.
4	<i>Система Хелсі</i>	Індивідуальний 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.
5	<i>Система Бедо</i>	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.
6	<i>Система Роурена</i>	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.
7	<i>Система Варта із вібруючим розподілом</i>	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.
8	<i>Емпіричні системи заробітної плати (Емерсона, Бігелю, Кнаппеля та інших)</i>	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.
9	<i>Система «Умпротейр»</i>	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.

Джерело: сформовано за результатами дослідження

Приведення бухгалтерського обліку в Україні у відповідність до вимог міжнародних стандартів обліку та звітності вимагає удосконалення організації первинного обліку оплати праці на вітчизняних підприємствах. Обов'язковість здійснення розрахунків з працівниками та їх облікового відображення бухгалтерською службою підприємства встановлюється положеннями про облікову політику та про бухгалтерську службу, посадовими інструкціями бухгалтерів, які можуть передбачати відповідальність за порушення в проведенні розрахункових операцій [2; 11]. Основним документом, який визначає порядок організації оплати праці на підприємстві, розміри основної та додаткової заробітної плати, порядок преміювання працівників, є Положення про оплату праці на підприємстві. Даний документ повинен містити інформацію про:

- загальні принципи організації оплати праці на підприємстві, системи і форми оплати праці, які застосовуються до різних категорій працівників;
- штатний розклад працівників підприємства;
- побудову основної (тарифної) оплати праці з інструкціями за посадами і професіями тарифних ставок та окладів або порядку розрахунку, в залежності від показників роботи працівника і підприємства в цілому;
- обумовлені доплати, надбавки і компенсації із зазначенням їх розмірів;
- інші преміальні системи, що використовуються на підприємстві та шкалу преміювання.

Головним обмеженням при нарахуванні виплат працівникам є штатний розпис, який надає інформацію про кількість працівників за посадами і кваліфікаційними розрядами та, відповідно, визначає граничний розмір фонду оплати праці. Перелік можливих для нарахування винагород передбачається у положеннях про оплату праці, про соціальний пакет, про преміювання, про правила користування мобільним зв'язком та про охорону праці.

Окрім того, положення про оплату праці може наводити перелік документів, що слугують підставою для нарахування винагород працівникам на конкретному підприємстві та передбачати застосування власних розробок щодо обліку розрахунків з працівниками. При цьому, положення про охорону праці захищає права персоналу на створення безпечних умов праці та гарантує здійснення заходів, направлених на мінімізацію впливу шкідливих факторів у разі їх існування. Відповідно, дане положення передбачає безоплатну видачу працівникам лікувально-профілактичного харчування, спеціального одягу, взуття та інших засобів індивідуального захисту, миючих та знешкоджувальних засобів; здійснення додаткових виплат працівникам, які потерпіли внаслідок нещасного випадку чи професійного захворювання, із включенням цієї частини витрат підприємства на охорону праці до поточних виплат працівникам [6; 12].

Облік заробітної плати в системі рахунків - це синтетичний облік нарахування і розподілу заробітної плати, визначення належної суми працівникам і віднесення нарахованої оплати праці на відповідні рахунки витрат за статтями і об'єктами калькулювання.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» та 16 «Витрати» визначають методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати за роботи, виконані працівниками, та формування інформації про витрати підприємства, зокрема витрати на оплату праці.

Для обліку зарплати та розрахунків з працівниками використовується рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». На ньому ведеться узагальнення інформації про розрахунки з персоналом, який належить як до облікового, так і до необлікового складу підприємства, з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомог тощо), а також розрахунки за неодержану персоналом у встановлений термін суму з оплати праці (розрахунки з депонентами).

Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» має такі субрахунки: 661 «Розрахунки за заробітною платою»; 662 «Розрахунки з депонентами»; 663 «Розрахунки за іншими виплатами».

На рахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображають заробітну плату, нараховану за поточний місяць, на рахунку 662 «Розрахунки з депонентами» - не виплачену вчасно, на рахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами» - інші виплати працівникам. Субрахунок 663 був введений в облік доволі недавно, що зумовлює низку запитань щодо його застосування. У таблиці 6 наведено схему обліку господарських операцій по рахунку 661 «Розрахунки із заробітної плати» [3; 10].

Таблиця 6.

Схема обліку господарських операцій на рахунку 661 «Розрахунки із заробітної плати»

<i>Рахунок 661 «Розрахунки із заробітної плати»</i>	
<i>Утримання та виплати</i>	<i>Нарахування</i>
Виплати авансу й заробітної плати під час остаточного розрахунку К-т 301, 311	С-до заборгованість працівникам на початок місяця
- Утримання податку на дохід, внесків до фондів соціального захисту, депонована зарплата (К-т 641, 651, 652, 653, 656, 662) - Розрахунки за іншими операціями (К-т 68) - Розрахунки з різними дебіторами (К-т 37)	- Працівникам основного й допоміжного виробництва (Д-т 23,81) - управлінському, інженерному персоналу, іншому персоналу (Д-т 91, 92) - працівникам служби збуту, працівникам невиробничої сфер (Д-т 93,94) - за рахунок резерву майбутніх виплат і платежів (Д-т 471) - за соціальним страхуванням (Д-т 652)
	С-до заборгованість працівникам на кінець місяця

Джерело: сформовано за результатами дослідження

За кредитом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» відображаються нарахована працівникам підприємства основна та додаткова заробітна плата, премії, допомога за тимчасовою непрацездатністю, інші нарахування, за дебетом - виплата заробітної плати, премій, допомоги тощо, а також суми утриманих податків, платежів за виконавчими документами, вартість одержаних матеріалів, продукції та товарів в рахунок заробітної плати та інші утримання із сум оплати праці персоналу [2; 7]. Сальдо рахунку кредитове показує залишок заборгованості із заробітної плати.

Відображення затрат підприємства, зокрема і затрат на оплату праці, можна здійснювати трьома способами: за допомогою рахунків тільки класу 9 «Витрати діяльності»; за допомогою рахунків 8 і 9 класів; малими і неприбутковими підприємствами - тільки за допомогою рахунків класу 8 «Витрати за елементами».

Сума нарахованих заробітних плат по всіх працівниках дорівнює обороту за кредитом синтетичного рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці» за звітний період. Сума всіх утримань із заробітної плати працівників і сума виплаченої заробітної плати дорівнюватиме обороту за дебетом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами

працівникам». Кредитове сальдо цього рахунку дорівнюватиме сумі в графі розрахунково-платіжної відомості «Сума, що належить до виплати».

Розрахунково-платіжні відомості виконують подвійну функцію: по-перше, за їх допомогою виконуються розрахунки з працюючими, по-друге, вони є формою аналітичного обліку рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Розрахункові або розрахунково-платіжні відомості складають за кожним структурним підрозділом у розрізі категорій персоналу і табельних номерів працівників [2; 4].

Для управління підприємством та з метою поліпшення організації праці та її оплати, аналізу резервів зниження витрат на оплату праці, підвищення продуктивності та розрахунків з кожним окремим працівником важливе значення має аналітичний облік праці, заробітної плати та розрахунків з персоналом [1; 9]. Аналітичний облік розрахунків з персоналом ведеться по кожному працівникові, видах виплат і утримань.

На нашу думку, діючу модель аналітичного обліку праці треба упорядкувати й удосконалити. Зазначений вище рахунок використовується під час нарахування не лише заробітної плати, але й для проведення розрахунків з оплати праці.

Таким чином, інші заохочувальні та компенсаційні виплати входять до складу рахунку 661 «Розрахунки з оплати праці», а не конкретизувались окремо. Для підвищення аналітичності інформації, з метою її використання у системі управління, пропонуємо застосовувати такі субрахунки до рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» (табл. 7).

Таблиця 7

Система субрахунків другого порядку до рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»

1. Синтетичний рахунок	→	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
2. Субрахунки першого порядку до рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» →	→	663 «Розрахунки за іншими виплатами»; 662 «Розрахунки з депонентами»; 661 «Розрахунки з оплати праці»;
3. Субрахунки другого порядку до субрахунку 661 «Розрахунки з оплати праці»	→	6611 «Основна заробітна плата» ; 6612 «Додаткова заробітна плата» ; 6613 «Премії та інші заохочувальні виплати»; 6614 «Компенсаційні виплати».

Джерело: сформовано за результатами дослідження

Розкриємо сутність кожного субрахунку докладніше:

6611 «Основна заробітна плата» – це нарахована заробітна плата, винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців;

6612 «Додаткова заробітна плата» - винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона охоплює доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій;

6613 «Премії та інші заохочувальні виплати» - це премії за безперервну роботу на підприємстві до нарахованої зарплати і до суми відпускних;

6614 «Компенсаційні виплати» - нарахування за невідпрацьований час, не передбачені чинним законодавством, зокрема працівникам, які вимушено працювали скорочений робочий час та перебували у відпустках з ініціативи адміністрації (крім допомоги з часткового безробіття).

6611 «Основна заробітна плата», 6612 «Додаткова заробітна плата», 6613 «Премії та інші заохочувальні виплати», 6614 «Компенсаційні виплати» [8; 10].

Типові кореспонденції рахунків, що використовуються підприємством для обліку розрахунків з персоналом узагальнено у табл. 8.

Таблиця 8.
Типові кореспонденції рахунків, що використовуються для обліку розрахунків з персоналом

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Нарахована заробітна плата за ремонт основних засобів робітникам основного й допоміжного виробництва та інше	23	661
Нарахована заробітна плата інженерно-технічним працівникам і адміністративному персоналу	91,92	661
Нарахована заробітна плата за роботи, що належать до витрат майбутніх періодів	39	661
Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятим збутом і реалізацією продукції	93	661
Нарахована оплата, пов'язана з виправленням браку продукції	24	661
Нарахована заробітна плата адміністративно-господарському персоналу, робітникам за роботи пов'язаної зі збутом, працівникам посередницьких підприємств	92,93, 94	661
Нараховані суми оплати праці, пов'язані з операціями по вибуттю (реалізації) основних засобів	972	661
Нараховані суми за рахунок відрахувань на соціальне страхування (за лікарняними листками та інше)	652	661
Нараховані суми оплати праці робітникам основного виробництва	23	661
Нарахована заробітна плата за роботи, виконані за рахунок коштів цільового фінансування	48	661
Нарахована заробітна плата за рахунок резерву наступних платежів	47	661
Нарахована матеріальна допомога (оздоровча тощо)	65	661
Нарахована вихідна допомога передбачена діючим законодавством	23,91, 92	661
Депонована заробітна плата	661	662
Нарахована заробітна плата працівникам за роботу, пов'язану з ліквідацією стихійного лиха, пожеж тощо	991	661
Повернуті до каси надлишки нарахованих сум (переплата)	30	661
Виплачені з каси заробітна плата, суми за лікарняними листками	661	30
Відраховані із заробітної плати прибутковий податок і збір на випадок безробіття	661	641
Відраховані із нарахованої заробітної плати працюючих до Пенсійного фонду	661	651
Відраховані із заробітної плати профспілкові внески	661	685
Відраховані із заробітної плати перевитрачені підзвітні суми	661	372
Сплачено за подарунки	68	31

Джерело: сформовано за результатами дослідження

У сформованих в Україні ринкових умовах зростає потреба з якісній, достовірній та оперативній інформації. Сучасне управління вже неможливе без використання сучасних інформаційних технологій. Насамперед це стосується обробки облікової інформації, так як саме вона в першу чергу цікавить і власника підприємства, і державні служби, і потенційних інвесторів. Так як облік оплати праці характеризується проведенням досить складних розрахунків як традиційної грошової, так і натуральної оплати, використанням різних видів доплат [4; 5], впровадження автоматизації саме цієї ділянки обліку на підприємстві бажано розпочинати відразу після автоматизації обліку грошових коштів.

Програма «1С: Бухгалтерія» на сьогоднішній день є фактичним стандартом у галузі засобів автоматизації бухгалтерського обліку. Ця програма у процесі свого розвитку перетворилася із простого калькулятора бухгалтерських проводок у потужний засіб автоматизації бухгалтерського обліку. Сучасна версія програми містить великий набір функцій, що дають можливість адаптувати програмний продукт для потреб замовника, не шляхом допрограмування, а шляхом умілого використання типової конфігурації для потреб підприємства. У таблиці 9 наведено типові форми первинної облікової документації з обліку розрахунків з оплати праці підприємств, установ, організацій.

Таблиця 9.
Типові форми первинної облікової документації з обліку розрахунків з оплати праці підприємств, установ, організацій

Типова форма	Назва документа з обліку
№ П - 1	Наказ про прийняття на роботу
№ П - 2	Особова картка працівника
№ П - 3	Наказ про надання відпустки
№ П - 4	Наказ про припинення трудового договору
№ П - 5	Табель обліку використання робочого часу
№ П - 6	Розрахунково-платіжна відомість працівника
№ П - 7	Розрахунково-платіжна відомість працівника (зведена)

Джерело: сформовано за результатами дослідження

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 різні організації та підприємства, виконуючи функцію податкового агента, зобов'язані нараховувати, утримати та сплатити до бюджету та соціальних фондів низку платежів – податок на доходи фізичних осіб (ПДФО), військовий збір (ВЗ) та єдиний соціальний внесок (ЄСВ).

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 [11; 13].

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.

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 бухгалтерського обліку, зміни до аналітичного обліку дозволять керівництву ефективніше використовувати інформацію щодо виплат працівникам при прийнятті управлінських рішень. Одним з важливих питань реформування бухгалтерського обліку заробітної плати є вдосконалення діючої моделі аналітичного обліку [11; 12]. 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 підприємства та у розрізі видів доходу. Дана модель зручна для побудови різного роду аналітичних звітів, систематизує нарахування, облік та видачу виплат працівникам.

Висновки.

У статті наведено наукові основи і запропоновані напрями удосконалення методичних і організаційних засад обліку розрахунків з оплати праці на підприємствах, оскільки від цього залежить якість, правдивість, справедливність, повнота і своєчасність розрахунків з оплати праці з персоналом.

В Україні практично створено законодавчу базу регулювання оплати праці відповідно до міжнародних трудових норм, що діють у ринковій економіці, але цей механізм у повному обсязі не спрацьовує, особливо в договірному регулюванні рівня оплати праці.

Удосконалення обліку праці та її оплати на підприємствах має будуватися на оптимізації тарифного регулювання заробітної плати, а саме: удосконалення тарифної системи шляхом встановлення співвідношень тарифних ставок залежно від рівня кваліфікації робітника; впровадження гнучких форм і систем оплати праці, включаючи контрактну й безтарифну; колективне регулювання заробітної плати.

Застосування широкого спектру субрахунків в обліку праці та її оплати, значно підвищить рівень прозорості і контролю за використанням фонду заробітної плати, плануванням витрат підприємства на оплату праці.

Список літератури.

1. Гончарук І.В., Браніцький Ю.Ю., Томашук І.В. Основні аспекти ефективного формування і використання ресурсного потенціалу у сільськогосподарських підприємствах (на прикладі Уладово-Люлинецької ДСС ІБК НААН України». *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. №10(26). С. 54-68.
2. Методика проведення поглибленого аналізу фінансово-господарського стану неплатоспроможних підприємств та організацій: наказ Агенства з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій від 27 червня 1997 р., №81 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.ligazakon.ua>. (дата звернення: 23.04.2021).
3. Методичні рекомендації з аналізу і оцінки фінансового стану підприємств: наказ Центральної спілки споживчих товариств України від 28.07. 2006 р., № 345 (зі змінами і доповненнями).URL: <http://www.ligazakon.ua>. (дата звернення: 03.04.2021).
4. Metelytsia V., Koval N., Tomashuk I. Analysis of the budgetary planning organization in Ukraine. *The scientific heritage*. 2020. № 46. Vol. 8. P. 100-110.

5. Михайленко Ю.О. Організація обліку і контролю розрахунків за заробітною платою. *Молодий вчений*. 2017. № 2 (42). С. 287-294. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2017/2/69.pdf> (дата звернення: 14.03.2021).
6. Немченко В.В., Хомутенко В.В., Хомутенко А.В. Практичний курс внутрішнього аудиту : підручник. К. : Центр учбової літератури, 2018. 240 с.
7. Podolianchuk O., Tomashuk I. Formation of financial results of activities of agricultural enterprises of Vinnitsa region. *The scientific heritage*. 2020. № 47. Vol. 7. P. 63-73.
8. Руденко М.І. Облік і аудит розрахунків з персоналом. 2019. URL: <http://dspace.puet.edu.ua/bitstream/123456789/8234/1/Руденко%20М.%20ДР.pdf> (дата звернення: 25.02.2021).
9. Соломонов С. Становлення системи оплати праці на підприємстві. *Довідник економіста*. 2017. № 6. С. 73-77.
10. Сліпачук О. Графік документообігу з обліку праці та заробітної плати. *Заробітна плата*. 2017. № 7. С. 28.
11. Томчак М. Організація і методика обліку та оподаткування оплати праці. 2020. <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/40330/1/Томчак%20М.%20ОПДзм-21.pdf> (дата звернення: 17.01.2021).
12. Томашук І.В. Проблеми та перспективи фінансового забезпечення аграрного сектору Вінницького регіону. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. №20. С. 698-704.
13. Шоляк О.Ю. Соціально-економічний підхід до трактування поняття «оплата праці». *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія «Економіка». 2017. Спецвипуск 22. 401 с.
14. Шпикуляк О.Г. Інститут витрат в економічній теорії і практиці. *Збірник наукових праць*. 2018. Вип. 5(20), ч. 1. 367 с.

References.

1. Honcharuk, I.V. Branitskyi, Yu.Iu. and Tomashuk, I.V. (2017), "The main aspects of effective formation and use of resource potential in agricultural enterprises (on the example of Vladovo-Lyulynetska DSS IBK NAAS of Ukraine)", *Ekonomika, finansy, menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky*, vol. 10 (26), pp. 54-68.
2. Bankruptcy Prevention Agency (1997), "Methods of conducting an in-depth analysis of the financial and economic condition of insolvent enterprises and organizations", available at: <http://www.ligazakon.ua> (Accessed 10 Dec 2021).
3. Ukrainian Central Union of Consumer Societies (2006), "Methodical recommendations for the analysis and assessment of the financial condition of enterprises", available at: <http://www.ligazakon.ua> (Accessed 10 Dec 2021).
4. Metelytsia, V. Koval, N. and Tomashuk, I. (2020), "Analysis of the budgetary planning organization in Ukraine", *The scientific heritage*, vol. 46, no. 8, pp. 100-110.
5. Mykhailenko, Yu.O. (2017), "The prospect of the organization of accounting and control of payments to employee benefit", *Molodyi vchenyi*, vol. 2 (42), pp. 287-294, available at: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2017/2/69.pdf> (Accessed 10 Dec 2021).
6. Nemchenko, V.V. Khomutenko, V.V. and Khomutenko, A.V. (2018), *Praktychnyi kurs vnutrishnoho audytu [Practical course of internal audit]*, Tsentr uchbovoi literatury, Kyiv, Ukraine.
7. Podolianchuk, O. and Tomashuk, I. (2020), "Formation of financial results of activities of agricultural enterprises of Vinnitsa region", *The scientific heritage*, vol. 47, no. 7, pp. 63-73.
8. Rudenko, M.I. (2019), "Accounting and audit of settlements with staff", available at: <http://dspace.puet.edu.ua/bitstream/123456789/8234/1/Rudenko%20М.%20ДР.pdf> (Accessed 10 Dec 2021).
9. Solomonov, S. (2017), "Formation of the system of remuneration at the enterprise", *Dovidnyk ekonomista*, vol. 6, pp. 73-77.
10. Slipachuk, O. (2017), "Schedule of documents on labor and wage accounting", *Zarobitna plata*, vol. 7, pp. 28.
11. Tomchak, M.O (2020), "Organization and methods of accounting and taxation of wages", available at: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/40330/1/Томчак%20М.%20ОПДзм-21.pdf> (Accessed 10 Dec 2021).
12. Tomashuk, I.V. (2017), "Problems and prospects of financial support of the agricultural sector of Vinnitsia region", *Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky*, vol. 20, pp. 698-704.
13. Sholiak, O.Iu. (2017), "Socio-economic approach to the interpretation of the concept of "wages"", *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu. Serii «Ekonomika»*, vol. 22.
14. Shpykuliak, O.H. (2018), "Institute of costs in economic theory and practice", *Zbirnyk naukovykh prats*, vol. 5 (20), no. 1.

Стаття надійшла до редакції 20.12.2021 р.