

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ АВІАЦІЙНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Кафедра фінансів, обліку та оподаткування

ДОПУСТИТИ ДО ЗАХИСТУ

Завідувач кафедри

Тетяна КОСОВА

« _____ » _____ 2021 р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

(ПОЯСНЮВАЛЬНА ЗАПИСКА)

**ЗДОБУВАЧА ВИЩОЇ ОСВІТИ
ОС « МАГІСТР »**

Тема: «Організація і методика обліку, аналізу заробітної плати та податковий контроль її детінізації»

Виконала: ДЕРКАЧ Олена Сергіївна

Керівник: кандидат економічних наук, доцент АФАНАС'ЄВА Інна Іванівна

Консультанти з окремих розділів пояснювальної записки:

перший розділ — к.е.н., доцент Інна АФАНАС'ЄВА

другий розділ — к.е.н., доцент Інна АФАНАС'ЄВА

третій розділ — к.е.н., доцент Інна АФАНАС'ЄВА

Нормоконтролер: к.е.н., доцент Зоряна МОКРИНСЬКА

Київ 2021

НАЦІОНАЛЬНИЙ АВІАЦІЙНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра фінансів, обліку та оподаткування
 Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
 Освітньо-професійна програма «Облік і аудит»

ЗАТВЕРДЖУЮ
 завідувач кафедри
 _____ Тетяна КОСОВА
 «_____» _____ 2021 р.

ЗАВДАННЯ на виконання кваліфікаційної магістерської роботи

здобувача вищої освіти ДЕРКАЧ Олени Сергіївни

(прізвище, ім'я у родовому відмінку)

1. Тема кваліфікаційної роботи «Організація і методика обліку, аналізу заробітної плати та податковий контроль її детінізації» затверджена наказом ректора від 30.09.2021 № 2099/ст.

2. Термін виконання роботи: з 11. 10. 2021 р. до 31. 12. 2021 р.

3. Вихідні дані до роботи: нормативно-правові документи, дані Державної служби статистики України, дані обліково-інформаційної системи ТОВ «Агрофірма Доступ», первинні документи, облікові реєстри, фінансова, податкова, статистична звітність ТОВ «Агрофірма Доступ»

4. Зміст пояснювальної записки:

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРИКЛАДНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ ТА ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ЇЇ ДЕТИНІЗАЦІЇ

РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ ПРАЦІВНИКІВ ТОВ «АГРОФІРМА «ДОСТУП»

РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА АНАЛІЗУ І АУДИТУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ ТОВ «АГРОФІРМА ДОСТУП»

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

5. Перелік обов'язкового графічного (ілюстративного) матеріалу:
 ЛИСТ 1. Використання облікових категорій у нормативних документах та фінансових звітах. ЛИСТ 2. Ключові питання Методичних рекомендацій щодо організації та оплати праці у період збирання врожаю. ЛИСТ 3. Види правопорушень трудового законодавства. ЛИСТ 4. Ознаки наявності трудових відносин. ЛИСТ 5. Інформаційна система обліку праці та її оплати в аграрному секторі економіки. ЛИСТ 6. Види кадрової документації. ЛИСТ 7. Спеціалізовані первинні документи з обліку робочого часу робітників сільськогосподарського виробництва. ЛИСТ 8. Методика обліку відпускнух. ЛИСТ 9. Деталізація розрахунків за заробітною платою. ЛИСТ 10.

Використання робочого часу на підприємстві. ЛИСТ 11. План аудиту дотримання трудового законодавства та розрахунків за виплатами працівникам.

6. Календарний план-графік

№ пор.	Завдання	Термін виконання	Відмітка про виконання
1	Написання першого розділу кваліфікаційної магістерської роботи та надання його керівнику	11.10.2021 – 24.10.2021	
2	Написання та оформлення матеріалів другого розділу кваліфікаційної магістерської роботи і надання його керівнику	25.10.2021 – 07.11.2021	
3	Написання та оформлення матеріалів третього розділу кваліфікаційної магістерської роботи і надання його керівнику	08.11.2021 – 21.11.2021	
4	1. Узгодження кваліфікаційної магістерської роботи з науковим керівником. 2. Проходження нормоконтролю та перевірку на академічну доброчесність. 3. Отримання рецензії та відгуку на кваліфікаційну магістерську роботу. 4. Підготовка виступу.	22.11.2021 – 07.12.2021	
5	1. Переплетення кваліфікаційної магістерської роботи. 2. Подання кваліфікаційної магістерської роботи та супровідних документів секретарю ДЕК	08.12.2021 – 10.12.2021	

7. Консультанти з окремих розділів

РОЗДІЛ	КОНСУЛЬТАНТ (посада, прізвище, ім'я, по батькові)	ПІДПИС, ДАТА	
		ЗАВДАННЯ ВИДАВ	ЗАВДАННЯ ПРИЙНЯВ
РОЗДІЛ 1	к.е.н., доцент Інна АФАНАС'ЄВА		
РОЗДІЛ 2	к.е.н., доцент Інна АФАНАС'ЄВА		
РОЗДІЛ 3	к.е.н., доцент Інна АФАНАС'ЄВА		

8. Дата видачі завдання: «08» жовтня 2021 р.

Керівник кваліфікаційної магістерської роботи _____ Інна АФАНАС'ЄВА
(підпис керівника)

Завдання прийняв до виконання _____ Олена ДЕРКАЧ
(підпис здобувача)

РЕФЕРАТ

Пояснювальна записка до кваліфікаційної магістерської роботи «Організація і методика обліку, аналізу та аудиту основних засобів на підприємстві»: 90 стор., 16 рис., 19 табл., 58 літературних джерел.

Мета кваліфікаційної роботи – обґрунтування теоретичних положень, а також розробка практичних рекомендацій щодо методики та організації обліку, аналізу та контролю заробітної плати в умовах легалізації трудових відносин.

Об'єкт дослідження - процес організаційного та методичного забезпечення обліку, аналізу та контролю заробітної плати працівників підприємства.

Предмет дослідження - сукупність теоретико-методичних та науково-практичних аспектів обліку, аналізу та контролю заробітної плати працівників підприємства.

Методи дослідження: структурно – логічний аналіз, монографічний, порівняльний аналіз, графічний, індукції та дедукції, морфологічного аналізу, логічного узагальнення.

Результати кваліфікаційної магістерської роботи рекомендується використовувати під час проведення наукових досліджень та в практичній діяльності фахівців-обліковців.

ОРГАНІЗАЦІЯ, МЕТОДИКА, ЗАРОБІТНА ПЛАТА, ОБЛІК, АНАЛІЗ, КОНТРОЛЬ, ДЕТІНІЗАЦІЯ.

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

НП(С)БО – національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку

МСБО – міжнародні стандарти бухгалтерського обліку

ФОП – фонд оплати праці

ПДФО – податок на доходи фізичних осіб

ЄСВ – єдиний соціальний внесок

ВЗ – військовий збір

ПСП – податкова соціальна пільга

ЗМІСТ

ВСТУП	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРИКЛАДНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ ТА ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ЇЇ ДЕТІНІЗАЦІЇ	7
1.1. Заробітна плата як об’єкт обліку, аналізу та податкового контролю детінізації трудових відносин.....	7
1.2. Нормативно-правове регулювання обліку, аналізу та податкового контролю легалізації заробітної плати.....	17
1.3. Організація та завдання обліку, внутрішнього аудиту, аналізу та податкового контролю нарахування та виплати заробітної плати працівникам ТОВ «Агрофірма Доступ».....	20
Висновки до розділу 1	32
РОЗДІЛ 2.ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ НА ТОВ «АГРОФІРМА «ДОСТУП»	34
2.1. Документальне оформлення нарахування та виплати заробітної плати працівникам товариства.....	34
2.2. Організація синтетичного та аналітичного обліку заробітної плати працівників сільськогосподарського підприємства.....	43
2.3. Методика відображення інформації про виплати працівникам у фінансовій та статистичній звітності.....	54
Висновки до розділу 2	56
РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ ПРАЦІВНИКІВ ТОВ «АГРОФІРМА « ДОСТУП»	58
3.1. Аналіз використання трудових ресурсів товариства.....	58
3.2. Методика внутрішнього та зовнішнього контролю заробітної плати в умовах легалізації трудових відносин.....	68
3.3. Напрями удосконалення обліково-інформаційної системи агрофірми за результатами аналізу та контролю виплат працівникам.....	74
Висновки до розділу 3	78
ВИСНОВКИ	80
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	83
ДОДАТКИ	91

ВСТУП

Актуальність проблеми. В умовах сучасного стану економіки України однією з найскладніших проблем є формування національного ринку праці. Стан ринку праці в аграрному секторі економіки та сфери зайнятості сільського населення суттєво впливають на соціально-економічні показники та конкурентоспроможність сільськогосподарського виробництва. Деструктивним чинником сталого розвитку, зокрема його соціальної та економічної складової, залишається наявність неформального сектору праці та її оплати в агробізнесі. Тому нагальним питанням сьогодення являється детінізація економіки, зокрема легалізація трудових відносин та заробітної плати у всіх сферах національної економіки.

Дослідженню проблем організації та методики обліку, аналізу та контролю заробітної плати присвячено багато наукових праць вітчизняних та зарубіжних авторів, таких як О. Орлова, Д. Коваленко, Р. Дянів, І. Косарев, О. Міняйло, В. Міщенко, М. Ніконова, О. Орлюк, М. Савлук, Н. Соловей, В. Котечков, Н. Бондаренко, О. Вовчак, В. Сухарський, А. Щетинін. В Україні законодавчо врегульовано основні заходи щодо детінізації соціально-трудова відносин, а науковцями запропоновано чисельні підходи до вдосконалення трудових відносин, оцінки впливу ринку праці на показники економіки, та легалізації заробітної плати.

Значний внесок у розвиток теоретичних, організаційно-методичних аспектів інформаційного забезпечення обліку та контролю праці та її оплати здійснили науковці, серед яких наступні вчені-економісти: Г. Г. Кірейцев, Н.В. Овсюк, В.В. Сопко, Г.І., Н.А. Ткаченко. Питанням детінізації економіки, методам, інструментам та підходам до легалізації трудових відносин та заробітної плати, як ключовим напрямом соціальної політики, присвячено праці багатьох науковців, серед яких: Л.О. Андрущенко, Г.А. Семенов, О.Г. Боднарчук, К.М. Васьківська., П.Р. Левчук, М.Г. Олієвська, Ю.М. Харазішвілі

Мета кваліфікаційної магістерської роботи – обґрунтування теоретичних положень, а також розробка практичних рекомендацій щодо методики та організації обліку, аналізу та контролю заробітної плати в умовах легалізації трудових відносин.

Для досягнення поставленої мети визначені та вирішені наступні **завдання:**

- дослідити сутність заробітної плати як об'єкту обліку, аналізу та податкового контролю детінізації трудових відносин;
- проаналізувати стан нормативно-правового регулювання обліку, аналізу та податкового контролю легалізації заробітної плати;
- розглянути особливості організації та завдань обліку, аналізу та податкового контролю нарахування та виплати заробітної плати працівникам ТОВ «Агрофірма Доступ»;
- вивчити документальне оформлення нарахування та виплати заробітної плати працівникам підприємства аграрного сектору економіки;
- дослідити питання організації синтетичного та аналітичного обліку заробітної плати працівникам сільськогосподарського підприємства;
- розглянути методику відображення інформації про розрахунки з працівниками у фінансовій та податковій звітності;
- розкрити особливості аналізу використання трудових ресурсів та оцінки їх впливу на результати господарської діяльності;
- дослідити методичні аспекти контролю за дотриманням трудового законодавства;
- визначити напрями удосконалення обліково-інформаційної системи агрофірми за результатами аналізу та контролю виплат працівникам.

Об'єкт дослідження - процес організаційного та методичного забезпечення обліку, аналізу та контролю заробітної плати працівників підприємства.

Предмет дослідження - сукупність теоретико-методичних та науково-практичних аспектів обліку, аналізу та контролю заробітної плати працівників підприємства.

Методи дослідження. Для вирішення поставлених завдань та досягнення поставленої мети використані загальнонаукові та спеціальні прийоми та методи: структурно – логічний аналіз (п.1.1), монографічний (1.1); порівняльний аналіз (1.1, 3.1); графічний (при дослідженні динаміки та структури); індукції та дедукції (1.3, 3.1, 3.3).

Наукова новизна кваліфікаційної магістерської роботи. У кваліфікаційній роботі отримали подальший розвиток:

- визначення заробітної плати як об'єкта контролю легалізації трудових відносин;
- деталізація інформації щодо розрахунків за заробітною платою за видами короткострокових виплат: основна заробітна плата, додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

Інформаційна база дослідження. Для написання кваліфікаційної магістерської роботи стали джерела навчальної, монографічної та періодичної літератури з обраної теми, а також нормативно-правові документи щодо організації та методики обліку, аналізу та аудиту безготівкових розрахунків. Практична частина роботи виконана на базі внутрішніх нормативних документів, облікових реєстрів, фінансової та статистичної звітності ТОВ «Агрофірма «Доступ».

Практичне значення результатів роботи визначаються можливістю використання розроблених рекомендацій з удосконалення організації обліку, аналізу та внутрішнього аудиту заробітної плати працівникам в умовах легалізації трудових відносин. Запропоновано систему аналітичних рахунків з обліку заробітної плати працівників, що дозволить підвищити ступінь деталізації інформації про поточні виплати підприємства. З метою вдосконалення внутрішнього аудиту виплат працівникам підприємства запропоновано план аудиту заробітної плати працівникам та тести оцінки

дотримання трудового законодавства, що сприяє поліпшенню якості перевірки та оцінці стану трудових відносин на підприємстві аграрного сектору економіки в умовах легалізації трудових відносин.

Апробація результатів дослідження. Результати проведеного дослідження пройшли апробацію та отримали схвалення на II Міжнародній науково-практичній конференції «Розвиток економіки та бізнес-адміністрування: наукові течії та рішення» (21 жовтня 2021 р., м. Київ).

Структура, зміст та обсяг кваліфікаційної магістерської роботи. Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст кваліфікаційної роботи розміщено на 90 сторінках друкованого тексту, у тому числі 18 таблиць, 16 рисунків та 4 додатки. Список використаних літературних джерел налічує 58 найменувань, які подано на 7 сторінках.

Публікації здобувача за темою кваліфікаційної магістерської роботи:

1. Косова Т.Д., Афанас'єва І.І., Деркач О.С. Обліково-контрольне забезпечення легалізації трудових відносин та заробітної плати на підприємствах аграрного сектору економіки. *Збірник наукових праць Державного університету інфраструктури та технологій: Серія «Економіка і управління»*. Вип. 50. К.: ДУІТ, 2021. С. 64-73.

1. Афанас'єва І., Деркач О. І. Податковий контроль легалізації заробітної плати: методичні прийоми та актуальні заходи»: матер. II Міжнародній науково-практичній конференції «Розвиток економіки та бізнес-адміністрування: наукові течії та рішення» (21 жовтня 2021 р., м. Київ), К: НАУ, С. 150-152.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ПРИКЛАДНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ ТА ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ЇЇ ДЕТІНІЗАЦІЇ

1.1. Заробітна плата як об'єкт обліку, аналізу та податкового контролю детінізації трудових відносин

Виплати працівникам є однією з суттєвих складових сукупних витрат будь-якого підприємства та одним із складних об'єктів бухгалтерського обліку та контролю, які містять досить значний перелік виплат, кожна з яких має свої особливості відображення як у бухгалтерському обліку, так і у звітності суб'єкта господарювання.

Заробітна плата як складова виплат працівникам відіграє велике соціальне значення і впливає не лише на поточні, а й на майбутні показники діяльності підприємства. У зв'язку з цим питання сутності оплати праці, її обліку та контролю є актуальними, що є важливою основою для обґрунтування відображення у системі бухгалтерського обліку, фінансовій звітності та звітності з корпоративної соціальної відповідальності в умовах посилення вимог до детінізації трудових відносин.

Дослідження, пов'язані з виплатами працівникам, проводились багатьма вітчизняними та зарубіжними вченими. Зокрема, Н.В. Овсюк та О.Ю. Радченко [2] досліджували складові виплат працівникам на підставі міжнародних і національних стандартів бухгалтерського обліку та основні їх відмінності й особливості; О.Ф. Ярмолук та Н.В. Оляднічук досліджували облікові аспекти виплат працівникам підприємства [3]; І.О. Леско розглядає особливості організації обліку виплат працівникам, резервів на додаткове пенсійне забезпечення та інші виплати персоналу, а також принципи формування витрат на персонал для відображення у звітності гірничо-збагачувальних комбінатів [4]; І.В. Орлов досліджував методiku формування та відображення інформації про оплату праці і доходи працівників у частині бухгалтерських розрахунків

[5]; О.В. Цятковська вивчала питання організації бухгалтерського обліку виплат працівникам [6]; Н.В. Оляднічук досліджувала також законодавчо-нормативне забезпечення обліку праці, її оплати та інших соціально захищених виплат [7].

Заробітна плата є однією з суттєвих складових сукупних витрат будь-якого підприємства та одним із складних об'єктів бухгалтерського обліку, які включають у себе досить значний перелік виплат, кожен з яких має свої особливості відображення як у бухгалтерському обліку, так і у звітності підприємства. Рівень виплат працівникам та їх структура мають також велике соціальне значення і впливають не лише на поточні, а й на майбутні показники діяльності підприємства. У зв'язку з цим питання розуміння суті заробітної плати працівникам, їх структури та обліку є актуальними, що стає досить важливою основою для обґрунтування їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку, у фінансовій звітності та звітності з корпоративної соціальної відповідальності.

Заробітна плата це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу. Сукупність усіх витрат на оплату праці формує ФОП, який містить наступні складові:

- фонду основної заробітної плати;
- фонду додаткової заробітної плати;
- інших заохочувальних та компенсаційних виплат (рис. 1.1).

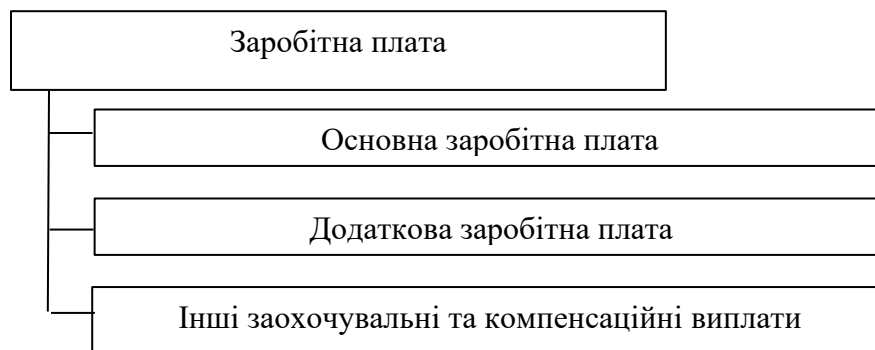


Рис. 1.1. Структура заробітної плати відповідно до ст. 2 Закону «Про оплату праці»

Джерело: розробка автора

До того ж такий елемент, як поточні виплати, займає одну з найширших часток, що стосується виплат працівникам, а також включає:

- основну заробітну плату (винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці на підприємстві (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки));
- додаткову заробітну плату (винагорода за працю понад установлені норми, трудові успіхи та винахідливість, особливі умови праці на підприємстві).

До додаткової заробітної плати також безпосередньо можна віднести доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, встановлені чинним законодавством України; премії, які пов'язані з виконанням встановлених завдань і функцій; інші заохочувальні та компенсаційні виплати (виплати у вигляді винагород за підсумками виконаної роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові та матеріальні виплати, які не встановлені законами та актами чинного нормативного законодавства або які встановлюються понад зазначеними актами нормами).

Відповідно до мети Конвенції про захист заробітної плати заробітною платою незалежно від назви та методу визнається будь-яка винагорода або заробіток, які можуть бути обчислені у грошовому вимірнику та встановлені угодою або національним законодавством, які має сплатити роботодавець на підставі письмового або усного договору про надання послуг, працівникові за працю, яку виконано або має бути виконано, або за послуги, які надано або має бути надано [8].

У МСБО 19 заробітна плата розглядається у складі статей короткострокових виплат працівникам, структура яких представлена на рис. 1.2.

Слід зазначити, що визначення поняття «виплати працівникам» наведене лише в МСБО 19. Відповідно до положень зазначеного міжнародного стандарту до виплат працівникам відносяться усі форми компенсації, які надає суб'єкт господарювання в обмін на надані працівниками послуги [9].

У визначеному стандарті йдеться про послуги надані у минулому, проте це не завжди відповідає фактичним виплатам. Наприклад, одноразова допомога на самого працівника і на кожного члена сім'ї, який переїжджає, пов'язана лише з майбутніми послугами працівника підприємству. У цьому випадку така допомога може вважатись виплатою працівникам лише після оформлення трудових відносин.

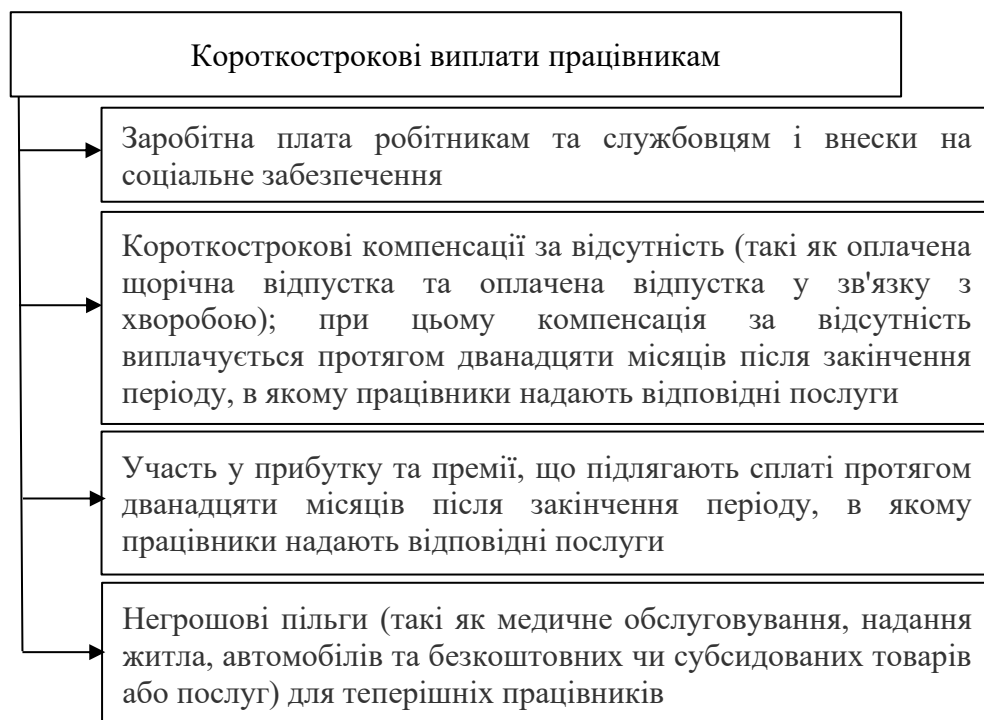


Рис. 1.2. Структура короткострокових виплат за МСБО

Джерело: [9]

Певні виплати працівникам пов'язані з розміром заробітної плати (наприклад, оплата відпусток, пенсії), частка виплат, зокрема, медичне страхування та виплати з нагоди ювілеїв, мають опосередкований зв'язок з розміром заробітної плати та визначаються відносно основних короткострокових виплат. Характерні ознаки виплат працівникам наведені в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Характерні ознаки виплат працівникам

№ з/п	Ознака	Характеристика
1	Час виникнення	З дати укладення трудового договору
2	Джерело виплат	Працедавець
3	За що здійснюються виплати	За поточні, майбутні та минулі послуги працівника працедавцю
4	Особа виплат	Роботодавець або третя особа
5	Кінцева особа – одержувач доходу за виплатами працівникам	Працівник та/або члени його сім'ї, інші утриманці
6	Періоди виплат	Поточні та майбутні
7	Порядок визначення нормативів виплат працівникам	Законами та внутрішньою практикою працедавця
8	Види виплат	Заробітна плата та додаткові блага
9	Форма виплат	Грошова, матеріальна, послуга, фінансові інструменти

Джерело: розробка автора

В національних нормативних документах, у тому числі з питань бухгалтерського обліку, загальне визначення поняття «виплати працівникам» відсутнє. Стандарт містить визначення наступних понять: виплати за невідпрацьований час, виплати інструментами власного капіталу, виплати по закінченню трудової діяльності, виплати при звільненні [10].

О.Ф. Ярмолюк у дослідженні проблем удосконалення облікового забезпечення управління виплатами працівникам підприємства характеризує виплати працівникам як компенсаційні платежі за надані послуги працівниками, що акумулюються у складі довгострокових і поточних зобов'язань та забезпечень підприємства» [11].

Проведений Орловим І.В. порівняльний аналіз трактувань понять «виплати працівникам» та «оплата праці», які містяться у дисертаційних дослідженнях, дозволів розглядати виплати працівникам як сукупність оплати праці та доходів працівників [13], [12]. Аналіз використання відповідних категорій подано у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Використання облікових категорій у нормативних документах та фінансових звітах

№ з/п	Документ	Облікова категорія
1	Баланс (Звіт про фінансовий стан)	Розрахунки з оплати праці
2	Звіт про рух грошових коштів	Витрачання на оплату праці
3	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	Елементи операційних витрат: витрати на оплату праці
4	НП(С)БО 16 «Витрати»	Витрати на оплату праці
5	НП(С)БО «Виплати працівникам»	Виплати працівникам
6	МСБО 19 «Виплати працівникам»	Виплати працівникам
7	Інструкція № 291	Розрахунки за виплатами працівникам

Джерело: [13]

Визначення доходу використовується у нормативних документах з метою оподаткування, тому існують відмінності між поняттями «доходи фізичної особи» і «виплати працівникам». Не включають до виплат працівника доходи, які отримані за договорами цивільно-правового характеру, які не передбачають виконання робіт (наприклад, оплата за оренду приміщення працівника або компенсація за знос інструментів працівника за умов отримання доходів, які не пов'язані з виконанням певних робіт працівником на підприємстві).

Чинним законодавством, зокрема ст. 97 КЗпП України, передбачені норми, які дозволяють підприємствам, у разі необхідності, використовувати погодинну систему оплати праці [14]. Зазначена система оплати праці застосовується для працівників, які виконують свої обов'язки на умовах неповного робочого часу, тимчасових і разових роботах, ремонті та обслуговуванні обладнання, контролі якості продукції, експериментальних й допоміжних роботах, ремонтно-будівельних та транспортних роботах.

1.2. Нормативно-правове регулювання обліку, аналізу та податкового контролю легалізації заробітної плати

Державне регулювання усіх питань, які пов'язані з оплатою праці за умов наявності трудових відносин, Згідно статті 8 Закону «Про оплату праці» полягає у встановленні розміру мінімальної заробітної плати, державних норм та гарантій; розмірів та умов оплати праці керівників підприємств державної форми власності та працівників установ та організацій, які фінансуються з бюджету [15].

Таким чином, в узагальненому вигляді поточні виплати працівникам включають заробітну плату та додаткові блага. Частина додаткових благ передбачається національним законодавством (Кодексом законів про працю України, Законами України: «Про оплату праці», «Про відпустки», «Про колективні договори та угоди», «Про прожитковий мінімум», «Про пенсійне забезпечення», «Про недержавне пенсійне забезпечення» та ін.), а інша – підприємством самостійно (колективним договором, умовами контрактів, Положеннями про фонди споживання тощо). Основні нормативні документи, що регулюють оплату праці, облік та оподаткування заробітної плати подано у табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Огляд нормативно-правових актів з регулювання заробітної плати

№ з/п	Назва нормативного документу	Короткий зміст нормативного документу
1	2	3
1	Кодекс законів про працю України [14]	Встановлює трудові права працівників, їх рівність; особливості регулювання праці деяких категорій працівників, зміст і форму колективного та трудового договору; робочий час; час відпочинку; нормування праці; оплату праці; гарантії та компенсації
2	Закон України «Про оплату праці» [16]	Визначає поняття заробітної плати; мінімальної заробітної плати, гарантії її забезпечення; системи оплати праці; державне та договірне регулювання оплати праці; права працівника на оплату праці та їх захист
3	Закон України «Про відпустки» [15]	Встановлює право на відпустки, форми та терміни щорічної відпустки, додаткової відпустки у зв'язку з навчанням, творчої відпустки, відпустки для підготовки та участі в змаганнях, додаткової відпустки окремим категоріям громадян

Продовження табл. 1.3

1	2	3
4	Закон України «Про колективні договори та угоди» [17]	Визначає зміст колективного договору; сферу укладання колективних договорів; умови колективних договорів; зміст угод; вирішення розбіжностей; гарантії та компенсації на період переговорів
5	Закон України «Про пенсійне забезпечення» [18]	Регулює право громадян України на державне пенсійне забезпечення; види державних пенсій, обчислення стажу роботи для призначення трудових пенсій
6	Закон України «Про недержавне пенсійне забезпечення» [19]	Визначає недержавне пенсійне забезпечення, що здійснюється пенсійними фондами; адміністрування недержавного пенсійного фонду; управління активами недержавних пенсійних фондів
7	Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [20]	Регулює порядок організації та ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності в Україні
8	Закон України «Про прожитковий мінімум» [21]	Встановлює принципи формування прожитого мінімуму; порядок встановлення та затвердження прожиткового мінімуму; відповідальність за порушення законодавства про прожитковий мінімум
9	Конвенція про захист заробітної плати [8]	Визначає форми та зміст заробітної плати, права; гарантії її забезпечення; систему організації оплати праці; системи оплати праці
10	Податковий кодекс України [22]	Визначає податки, які утримуються із заробітної плати, ставки податків порядок нарахування, пільги
11	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» [10]	Визначає структуру виплат працівників, особливості поточних виплат, виплат при звільненні; виплат при зупиненні трудової діяльності та інших виплат
12	МСБО 19 «Виплати працівникам» [9]	Визначає структуру виплат працівників, особливості поточних виплат, виплат при звільненні; виплат при зупиненні трудової діяльності та інших виплат

Джерело: розробка автора

Регулювання трудових відносин в Україні здійснюється на підставі законодавства про працю, зокрема, Кодексу Законів про працю. Згідно зі ст. 3 КЗпП, законодавство про працю регулює трудові відносини працівників усіх підприємств, установ, організацій незалежно від форм власності, виду діяльності та галузевої належності, а також осіб, які працюють за трудовим договором з фізичними особами.

Загальні положення містять норми, що визначають предмет, сферу дії, функції трудового права, принципи правового регулювання, єдність і

диференціацію, суб'єктів трудового права, їх правовий статус. Належне місце в загальних положеннях має бути відведено нормам, що закріплює право на працю, його поняття, зміст, гарантії.

Чинним трудовим законодавством передбачено гарантії здійснення працівниками своїх прав і відповідальність за виконання трудових обов'язків. Гарантії трудових прав встановлені при прийомі на роботу, зміні трудового договору, його припинення.

Для врегулювання питань оплати праці у аграрному секторі економіки Українським науково-дослідним інститутом продуктивності агропромислового комплексу розроблено Методичні рекомендації з оплати праці робітників сільськогосподарських підприємств на збирання зернових культур [22]. Методичні рекомендації містять тарифну сітку для окремих категорій працівників рослинництва в певних умовах, приклади розрахунку відрядних розцінок та додаткової оплати праці, яка нараховується при збиранні врожаю зернових культур (рис. 1.3).

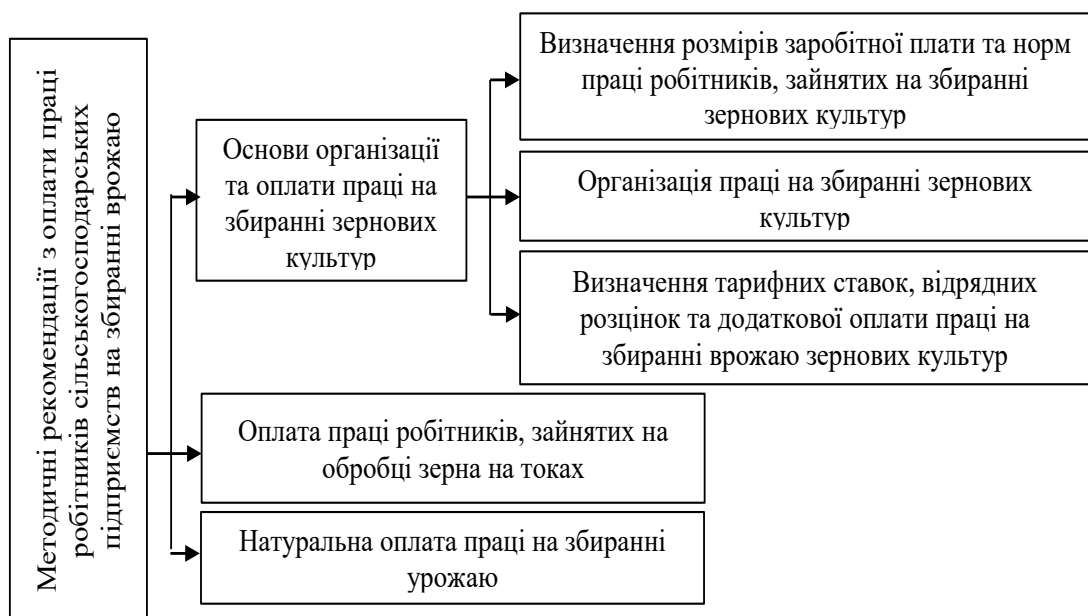


Рис. 1.3. Ключові питання Методичних рекомендацій щодо організації та оплати праці у період збирання врожаю

Джерело: [17]

Одним з важливих напрямів державної політики у сфері соціального захисту населення є становлення державних стандартів і державних соціальних гарантій. Державні соціальні стандарти включають нормативно-правові акти щодо встановлення соціальних норм та нормативів або їх комплексу, на базі яких визначаються рівні основних державних соціальних гарантій. У свою чергу державні соціальні гарантії встановлюються державними стандартами щодо гарантії мінімального розміру оплати праці, доходів громадян, пенсійного забезпечення, соціальної допомоги, інших соціальних виплат, які забезпечують рівень життя не нижче прожиткового мінімуму.

Відповідно до ст. 10 КЗпП трудова угода або договір є забезпеченням соціальних гарантій для працівників підприємства. Колективний договір укладається на підставі чинного законодавства, прийнятих сторонами зобов'язань з метою регулювання виробничих, трудових і соціально-економічних відносин і узгодження інтересів трудящих, власників та уповноважених ними органів.

1.3. Організація та завдання обліку, внутрішнього аудиту, аналізу та податкового контролю нарахування та виплати заробітної плати працівникам ТОВ «Агрофірма Доступ»

Процес обліку відпрацьованого часу, нарахування заробітної плати та її оподаткування відображає інтереси різних учасників соціально-трудових відносин: найманих працівників, роботодавців, контролюючих органів. Організація регулювання оплати праці в Україні поєднує ринкове саморегулювання, державне та колективно-договірне регулювання, а також діючі системи оплати праці у певних суб'єктів господарювання. Соціальне значення колективно-договірного регулювання в аграрному секторі економіки має соціальне значення та потребує формування дієвого механізму його здійснення та контролю за станом такого регулювання.

Саме держава стала ефективним регулятором процесу оплати праці, її оподаткування, забезпечення соціальної справедливості та формування ефективного ринкового саморегулювання [24]. Державна політика у сфері детінізації трудових відносин і заробітної плати полягає у контролі за сплатою податків та зменшенням тіньового сектору економіки.

Вважаємо, що державні інструменти впливу на процес детінізації заробітної плати не являються ефективними без гармонійного поєднання з мотиваційними методами та посиленням соціальної відповідальності бізнесу. Мотиваційна складова державної політики має передбачати зниження податкового навантаження, спрощення податкового законодавства, регулювання економічної діяльності одночасно з покращенням якості державних послуг та зростанням довіри до контролюючих органів.

В Україні законодавчо врегульовано основні заходи щодо детінізації соціально-трудова відносин, а науковцями запропоновано чисельні підходи до вдосконалення трудових відносин, оцінки впливу ринку праці на показники економіки, та легалізації заробітної плати. Значний внесок у розвиток теоретичних, організаційних та методичних аспектів інформаційного забезпечення обліку та контролю праці та її оплати здійснили науковці, серед яких наступні вчені-економісти: Г.Г. Кірейцев [25], Н.В. Овсяк [26], В.В. Сопко [26], Г.І. Тибінка [27.], Н.А. Ткаченко [28].

Питанням детінізації економіки, методам, інструментам та підходам до легалізації трудових відносин та заробітної плати присвячено праці багатьох науковців, серед яких: Л.О. Андрущенко, Г.А. Семенов [29], О.Г. Боднарчук, К.М. Васьківська, П.Р. Левчук [30], М.Г. Олієвська [31.], Ю.М. Харазішвілі [1].

Зважаючи на значні здобутки науковців не вирішеними залишаються проблеми інформаційної функції обліку заробітної плати працівників сільськогосподарського виробництва в умовах посилення вимог до легалізації трудових відносин і заробітної плати. М.Г. Олієвська досліджуючи питання оптимізації процесів легалізації соціально-трудова відносин в Україні відмічає, що не оформлення трудових відносин дестимулює сумлінних платників податків

надалі сплачувати їх у повному обсязі, перешкоджає зростанню економічних показників та проведенню соціальних реформ, а також являється значною загрозою інтеграції у європейський простір [31]. Питання легалізації трудових відносин має юридичне підґрунтя та відноситься до проблемних аспектів трудового та соціального права.

Так, вчені-юристи О.Г. Боднарчук, К.М. Васьківська, П.Р. Левчук у дослідженні питань легалізації трудових відносин і виплати заробітної плати в Україні визначають регіональні особливості нелегального працевлаштування, зокрема регіони аграрного сектору економіки [30]. Ю.М. Харазішвілі наголошує на важливості соціально-трудової складової економіки та підкреслює, що від рівня мотивації праці залежить успіх економічних та соціальних реформ. Запропонований науковцем метод соціальної справедливості дозволяє визначити розмір та вплив у складі макропоказників тіньової заробітної плати та тіньової зайнятості [32]. Не викликає сумнівів, що реформування системи оплати праці та формування ефективної політики оплати праці безпосередньо впливає на збільшення офіційної заробітної плати і кількості офіційно оформлених працівників.

Професор Н.В. Овсяк досліджує особливості впровадження комплаєнс-контролю як ефективного інструменту внутрішньогосподарського контролю трудових правовідносин, що забезпечує оцінку відповідності дій суб'єкта господарювання у сфері трудових правовідносин нормам чинного законодавства. При цьому неодмінною умовою ефективного управління суб'єктами трудових правовідносин вважає створення і налагодження адекватної інформаційної обліково-контрольної системи [33].

Досліджуючи питання документального оформлення операцій з оплати праці Г.А. Семенов та Л.О. Андрущенко рекомендують розширити практику персоніфікації окладів та ставок, розвивати системи стимулювання через встановлення спеціальних показників оцінки праці, тобто посилення регулюючої та стимулюючої функцій заробітної плати [29]. Вважаємо, що сучасний стан детінізації трудових відносин потребує комплексного підходу до

використання систем стимулювання. Зокрема синергетичне поєднання жорстких та м'яких методів регулювання та стимулювання дозволить налагодити взаємозв'язок між суб'єктами трудових відносин у форматі трудового права. На думку професора Г.Г. Кірейцева до завдань сучасного обліку відноситься сприяння гармонізації пріоритетів соціального та економічного аспектів діяльності, створення інформаційного забезпечення прозорості економічної діяльності та зростання довіри до суб'єкта господарювання [25].

Н.А. Ткаченко підкреслює необхідність удосконалення первинних документів з нарахування заробітної плати, які враховують особливості окремих галузей [28]. Варто зазначити, що на теперішній час для аграрного сектору ця проблема залишається актуальною у зв'язку з новими викликами процесу детінізації економіки.

Г.І. Тибінка у дисертаційному дослідженні підкреслює, що у розвинених країнах вирішення проблем регулювання заробітної плати неможливе лише ринковими інструментами або лише посиленням державного регулювання. Так у сучасних кризових економічних умовах актуальною залишається необхідність удосконалення організаційно-економічного механізму регулювання оплати праці на усіх рівнях управління та галузях економіки [27].

Згідно з Законом України «Про оплату праці» заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівнику за виконану роботу. Системи оплати праці, які найчастіше застосовуються на підприємствах, відображені на рис. 1.4.

Організація обліку заробітної плати та її оплати базується на положеннях, які закріплено у Колективному договорі суб'єкта господарювання, де визначаються особливості застосування певних форм та систем оплати праці. Суб'єкти господарювання обирають традиційні форми та системи оплати праці, але у міжнародній практиці впроваджують системи оплати праці, які є більш орієнтованими на мотивацію працівників ніж традиційні [34].

Вважається, що організація бухгалтерського обліку заробітної плати має забезпечити реалізацію функцій заробітної плати.

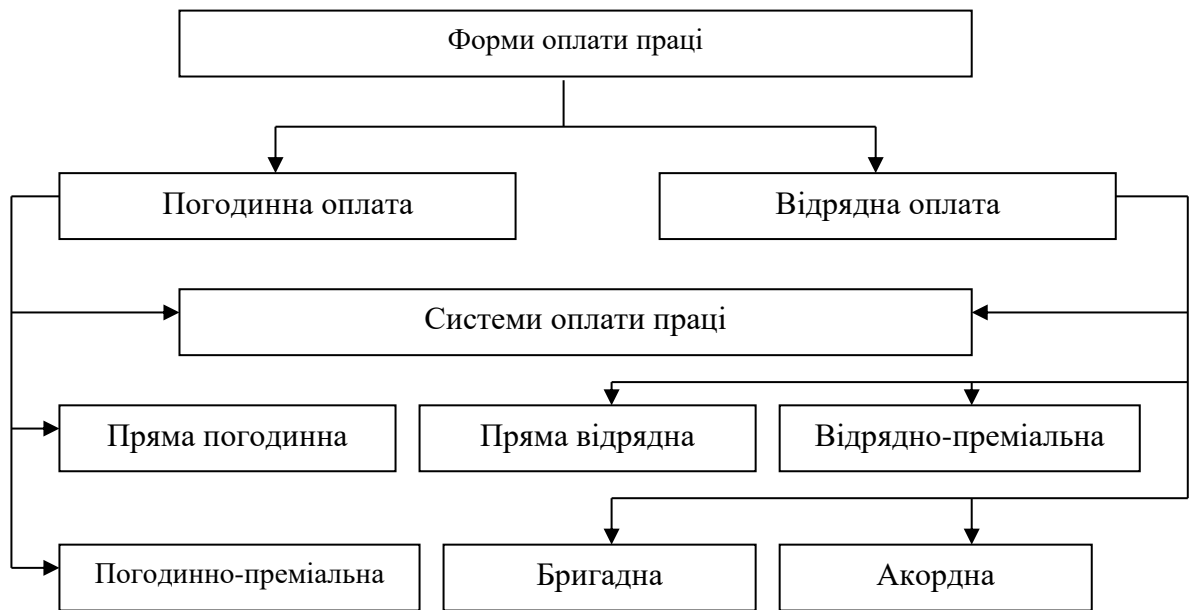


Рис. 1.4. Форми та системи оплати праці

Джерело: розробка автора

Процес організації обліку заробітної плати включає наступні елементи:

- форми та системи оплати праці, норми праці, розцінки, тарифні сітки;
- схеми посадових окладів, умови запровадження та розміри надбавок, доплат, премій, інших виплат;
- облік використання робочого часу та облік особового складу;
- взаємозв'язки бухгалтерії зі структурними підрозділами підприємства;
- встановлення відповідальних у структурних підрозділах за оформлення необхідних первинних документів та передачу їх до бухгалтерії;
- вибір форми ведення бухгалтерського обліку.

Оплата праці напряму пов'язана з трудовими відносинами та трудовими угодами. Відповідно до ст. 10 КЗпП трудова угода або договір є забезпеченням соціальних гарантій для працівників підприємства. Колективний договір як основний договір, що підтверджує наявність трудових відносин, укладається на підставі вимог чинних нормативних актів, прийнятих сторонами зобов'язань з

метою регулювання виробничих, трудових та соціально-економічних відносин і узгодження інтересів працівників, власників та уповноважених ними органів.

Для організації ефективної системи управління працею потрібна достовірна та релевантна інформація, яка характеризує не тільки системи та форми оплати праці, але й пов'язані з нею показники (продуктивність праці, виробіток працівників). Важливо не тільки визначати чинники, які впливають на систему оплати праці, а також визначати характер їх вплив.

Тому стратегічним завданням організації обліку праці та її оплати є вибір напрямів аналітичного і синтетичного обліку, які б забезпечували формування релевантної інформації. Крім того, організація обліку праці та її оплати вирішує завдання, що необхідно вирішувати для досягнення поточних цілей підприємства. Зокрема, організація обліку відпрацьованого робочого часу та виробітку, нарахування заробітної плати відповідно до чинного законодавства, а також складання та подання фінансової, статистичної, податкової та управлінської звітності [35].

На організацію обліку заробітної плати впливають числові чинники (складність та трудомісткість процесу її нарахування; необхідність забезпечення інформацією облікових процесів, пов'язаних з нарахуванням єдиного соціального внеску на фонд оплати праці та його утриманням із заробітної плати працівників, а також утриманням податку з доходів фізичних осіб та обліком інших обов'язкових та добровільних утримань). Вони ускладнюють цей процес та призводять до числових помилок у сумах виплат, належних працівникам за звітний період, тому організація обліку заробітної плати потребує виважених підходів та вибору оптимальних методів обліку.

Сутність організації обліку заробітної плати є похідною сутності бухгалтерського обліку та змісту одного із ключових понять економічної теорії "організація" надаю упорядкованого вигляду, улаштовую, тому її можна визначити як сукупність цілеспрямованих процесів або дій, що вживаються менеджерами і забезпечують оптимальний вибір, функціонування, упорядкування та постійне удосконалення методів і способів збирання,

обробки, зберігання та передавання облікової інформації, необхідної для управління фондом оплати праці та вирішення поточних завдань з нарахування та виплати заробітної плати за кожний звітний період.

Раціональна організація облікової системи має забезпечувати точний розрахунок заробітної плати кожного працівника відповідно до витраченої праці за формами та системами оплати праці, які зафіксовані у колективному договорі; правильний підрахунок утримання із заробітної плати; контроль дотримання трудової дисципліни тощо.

Облік праці та її оплати мають забезпечувати виконання наступних поточних завдань:

- своєчасне та точне оформлення господарських операцій з виконання робіт, виробництва продукції або надання послуг;
- точне нарахування заробітної плати працівникам;
- правильне здійснення утримань із заробітної плати;
- розподіл витрат на оплату праці між об'єктами калькулювання собівартості;
- своєчасний, в повному обсязі розрахунок з працівниками за виплатами;
- підготовка та представлення бухгалтерської звітності.

Контрольні функції обліку праці та її оплати проявляються у впливу методів та способів бухгалтерського обліку на трудову дисципліну.

Порядок нарахування заробітної плати при виконанні робіт різної кваліфікації, при суміщенні професій або посад і виконанні обов'язків тимчасово відсутнього працівника, а також порядок нарахування деяких інших виплат відповідно до КЗпП наводиться в табл. 1.4.

Ефективна організація обліку оплати праці напряму залежить від стану організаційно-економічної та фінансово-розрахункової дисципліни, своєчасного та достовірного відображення даних про відпрацьований час та відповідно нараховану заробітну плату у повному обсязі за фактично вироблену продукцію, виконані роботи або надані послуги з урахуванням пільгових категорій працівників і рівня забезпечення соціальних гарантій.

Усі суб'єкти господарювання у процесі нарахування та виплати заробітної плати мають дотримуватися чинного законодавства та нести відповідальність за порушення його норм.

Таблиця 1.4

Порядок нарахування деяких виплат з оплати праці відповідно до КЗпП

Стаття КЗпП	Характер виплат	Методика розрахунку
102	Оплата праці за сумісництвом	Працівники, які працюють за сумісництвом, одержують заробітну плату за фактично виконану роботу
104	Оплата праці при виконанні робіт різної кваліфікації	При виконанні робіт різної кваліфікації праця погодинних робітників, а також службовців оплачується за роботою вищої кваліфікації, праця робітників-відрядників, за розцінками, встановленими для роботи, яка виконується
105	Оплата праці при суміщенні професій (посад) і виконанні обов'язків тимчасово відсутнього працівника	Працівникам, які виконують на тому ж підприємстві, поряд зі своєю основною роботою, обумовленою трудовим договором, додаткову роботу за іншою професією (посадою) або обов'язки тимчасово відсутнього працівника без звільнення від своєї основної роботи, проводиться доплата за суміщення професій (посада) або виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника. Розмір доплат встановлюється на умовах, передбачених у колективному договорі
106	Оплата роботи в понадурочний час	При погодинній системі оплати праці робота в понадурочний час оплачується у подвійному розмірі, а при відрядній - виплачується доплата у розмірі 100 % від тарифної ставки працівника відповідної кваліфікації за всі відпрацьовані години
107	Оплата роботи у святкові і неробочі дні	Робота у святкові та неробочі дні оплачується у подвійному розмірі: - відрядникам – за подвійними відрядними розцінками; - працівникам, праця яких оплачується за годинними або денними тарифами, - в розмірі подвійної годинної або денної ставки; - працівникам, які отримують місячний оклад, - в розмірі одинарної годинної або денної ставки понад оклад, якщо робота в ці дні проводилась в межах місячної норми робочого часу, та в розмірі подвійної годинної або денної ставки понад оклад, якщо робота проводилась понад місячну норму
108	Оплата роботи у нічний час	Робота в нічний час оплачується у підвищеному розмірі, встановленому колективною угодою та колективним договором. Цей розмір не повинен бути нижчим, ніж 20 відсотків тарифної ставки (окладу) за кожну годину роботи в нічний час
109	Оплата праці за незакінченим відрядним нарядом	В разі, коли працівник залишає відрядний наряд незакінченим з незалежних від нього причин, виконана частина роботи оплачується за оцінкою, визначеною за погодженням сторін відповідно до існуючих норм та розцінок
111	Порядок оплати праці при невиконанні норм виробітку	При невиконанні норм виробітку не з вини працівника оплата праці проводиться за фактично виконану роботу. Проте місячна заробітна плата не може бути нижчою 2/3 тарифної ставки встановленого йому розряду (окладу)
112	Порядок оплати праці при виготовленні продукції, що виявилась браком	При виготовленні продукції, яка виявилась браком не з вини працівника, оплата праці здійснюється за заниженими розцінками. Проте місячна заробітна плата не може бути нижчою 2/3 тарифної ставки встановленого йому розряду (окладу). Час простою з вини працівника не оплачується

Джерело: [14]

Працівники мають приймати до уваги те, що неофіційна заробітна плата свідчить, що особа вважається непрацюючою та їй не зараховується трудовий стаж. А також до ризиків, що несе така праця, відносяться: не сплата лікарняних і допомоги при безробітті та відсутність права на охорону здоров'я; звільнення без попередження і компенсацій. Зауважимо, що негативні наслідки від неналежного оформлення трудових відносин і виплати нелегальної заробітної плати мають і самі роботодавці - це відсутність права вимагати виконання роботи належним чином; відсутність можливості вимагати від працівника дотримання правил внутрішнього трудового розпорядку; неможливість застосувати дисциплінарне стягнення та притягнути працівника до матеріальної відповідальності тощо [30].

Нажаль свідомість українських роботодавців щодо сплати податків, утриманих із заробітної плати, знаходиться все ще на низькому рівні. Передумовами порушень законодавства у сфері соціально-трудова відносин є: недосконалість законодавчо-нормативних актів, що регламентують трудові відносини; наявність вторинного ринку праці, де переважають низькооплачувальні роботи; необізнаність працівників щодо наслідків неофіційного працевлаштування; низька соціальна відповідальність бізнесу.

Варто зауважити, що соціально відповідальний бізнес включає правову, етичну, екологічну і соціальну сфери діяльності суб'єкта господарювання та проявляється у довгостроковій участі в проектах з покращення добробуту суспільства [26].

Вплив тіньової економіки на динаміку економічного заростання держави залежить від рівня нехтування суб'єктами господарювання вимог чинних законодавчо-нормативних актів, у свою чергу вибір методів та інструментів легалізації напряду залежить від рівня нелегальності та масштабів тіньової діяльності [25]. Науковці відмічають, що розширення переліку правопорушень та зростання фінансових санкцій за порушення трудового законодавства являються жорсткими методами контролю за дотриманням трудового законодавства [37]. Зокрема стаття 25 Кодексу законів про працю містить

значну кількість положень щодо відповідальності роботодавців - юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців за порушення трудового законодавства (рис. 1.5) [14].

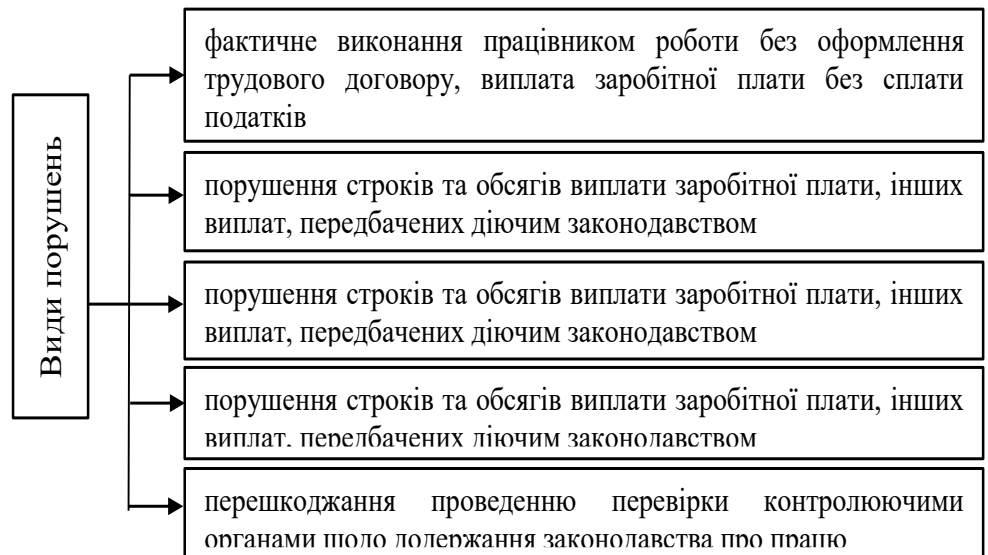


Рис. 1.5. Види правопорушень трудового законодавства

Джерело: розробка автора

Посилення адміністративних заходів щодо відповідальності роботодавців за ухилення від сплати податків та офіційного оформлення найманих працівників також слугують мотиваційними методами для легалізації трудових відносин, тому що штрафні санкції для роботодавців за виявленні порушення щодо достовірного відображення інформації про виплати працівникам значно вищі ніж перебування у легальному секторі [37].

Важливим кроком на шляху продовження трудової реформи та посилення соціально-трудового захисту найманих працівників стало ухвалення урядом відповідного законопроекту «Про внесення змін до Кодексу законів про працю України щодо визначення поняття трудових відносин та ознак їх наявності». Метою запропонованих змін є сприяння зниженню не задекларованої праці, легалізації заробітної плати та посилення захисту працівників. Збільшення кількості офіційно оформлених працівників шляхом вдосконалення трудових

відносин сприятиме забезпеченню їх соціальних потреб та економічному зростанню держави [38].

Новаціями у сфері трудового права стало закріплення на законодавчому рівні поняття «трудові відносини», запровадження принципу презумпції наявності трудових відносин, врегулювання питання правонаступництва у трудових відносинах і процедури попередження працівників про відповідні зміни та визначення конкретних ознак трудових відносин. При наявності принаймні трьох з визначених ознак робота вважається виконуваною у межах трудових відносин (рис. 1.6). За наявності таких умов сторони зобов'язані укласти трудовий договір, а працівник має бути забезпечений соціальним пакетом.

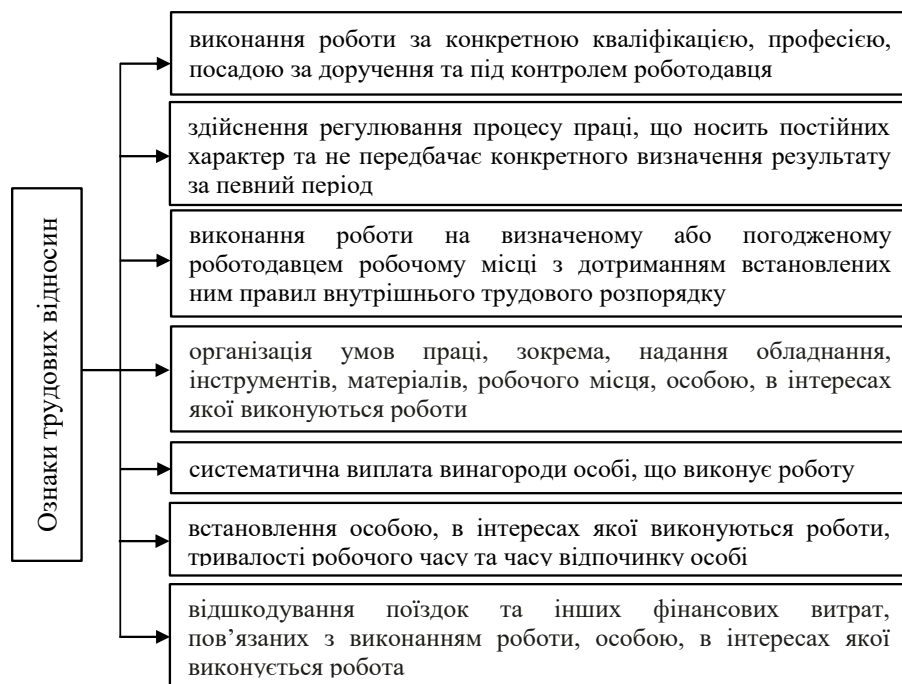


Рис.1.6. Ознаки наявності трудових відносин

Джерело: розробка автора

Державне регулювання оплати праці згідно статті 8 Закону «Про оплату праці» полягає у встановленні розміру мінімальної заробітної плати, державних норм та гарантій; розмірів та умов оплати праці керівників підприємств державної форми власності та працівників установ та організацій, які фінансуються з бюджету [16].

Облік як інструмент інформаційного забезпечення усіх елементів системи управління і форм контролю, у тому числі державного, має формувати достовірну інформацію для прийняття управлінських рішень та контролю за діяльністю суб'єкта господарювання як податкового агента. Тому в умовах детінізації трудових відносин та заробітної плати саме облікова система забезпечує внутрішніх та зовнішніх користувачів інформацією про стан трудових відносин та правомірність проведення операцій з нарахування та сплати заробітної плати, її оподаткування.

Отже в ринкових умовах заробітна плата відіграє важливу роль у впровадженні ефективних методів мотивації та стимулювання усіх учасників трудових відносин. Тому для зменшення перебування трудових відносин у тіні перш за все необхідно застосовувати мотиваційні механізми щодо роботодавців як суб'єктів офіційного найму та працівників, які мають бути інформовані щодо їх соціального захисту [39].

Галузеві особливості сільськогосподарського виробництва суттєво впливають на організацію обліку праці та її оплати, зокрема: сезонний характер робіт у рослинництві призводить до нерівномірного використання праці та ненормованого робочого часу; натуральна оплата праці потребує додаткового контролю за фактичним розміром такої оплати; впровадження різних форм та систем оплати праці викликає необхідність враховувати сучасні норми праці та її оплати; наявність значної кількості типових первинних документів не забезпечує достовірне відображення даних про трудові відносини та реальну заробітну плату.

Усі вказані фактори мають враховуватися роботодавцями для забезпечення формалізації трудових відносин та заробітної плати в умовах посилення вимог до детінізації економічних процесів. Таким чином, для повноцінного функціонування трудових відносин важливими стають поступове створення ефективного механізму організації, регулювання та обліку заробітної плати і формування мотиваційного механізму, що базується на гармонійному поєднанні економічних стимулів та соціальних гарантій.

Висновки до розділу 1

На підставі проведеного дослідження теоретико-прикладних засад обліку, аналізу заробітної плати та податкового контролю її детінізації сформульовано наступні висновки:

1. В ринкових умовах заробітна плата відіграє важливу роль у впровадженні ефективних методів мотивації та стимулювання усіх учасників трудових відносин. Тому для зменшення перебування трудових відносин у тіні перш за все необхідно застосовувати мотиваційні механізми щодо роботодавців як суб'єктів офіційного найму та працівників, які мають бути інформовані щодо їх соціального захисту.

2. Дослідження визначення та сутність поняття «заробітна плата» у національних та міжнародних стандартах, що за міжнародними стандартами заробітна плата розглядається у контексті виплат працівникам,

3. Галузеві особливості сільськогосподарського виробництва суттєво впливають на організацію обліку праці та її оплати, зокрема: сезонний характер робіт у рослинництві призводить до нерівномірного використання праці та ненормованого робочого часу; натуральна оплата праці потребує додаткового контролю за фактичним розміром такої оплати; впровадження різних форм та систем оплати праці викликає необхідність враховувати сучасні норми праці та її оплати; наявність значної кількості типових первинних документів не забезпечує достовірне відображення даних про трудові відносини та реальну заробітну плату. Усі вказані фактори мають враховуватися роботодавцями для забезпечення формалізації трудових відносин та заробітної плати в умовах посилення вимог до детінізації економічних процесів.

4. Для повноцінного функціонування трудових відносин важливими стають поступове створення ефективного механізму організації, регулювання та обліку заробітної плати і формування мотиваційного механізму, що базується на гармонійному поєднанні економічних стимулів та соціальних гарантій.

5. В сучасних умовах заробітна плата відіграє важливу роль у впровадженні ефективних методів мотивації та стимулювання усіх учасників трудових відносин. Тому для зменшення перебування трудових відносин у тіні перш за все необхідно застосовувати мотиваційні механізми щодо роботодавців як суб'єктів офіційного найму та працівників, які мають бути інформовані щодо їх соціального захисту.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ НА ТОВ «АГРОФІРМА «ДОСТУП»

2.1. Документальне оформлення нарахування та виплати заробітної плати працівникам товариства

Інформаційна система обліку праці та її оплати в аграрному секторі економіки формується під впливом зовнішніх та внутрішніх факторів (рис. 2.1). Заробітна плата працівників сільськогосподарського виробництва як об'єкт детінізації неформальних відносин являється складною ділянкою облікового процесу, враховуючи галузеві особливості, які суттєво впливають на порядок організації обліку праці та її оплати.

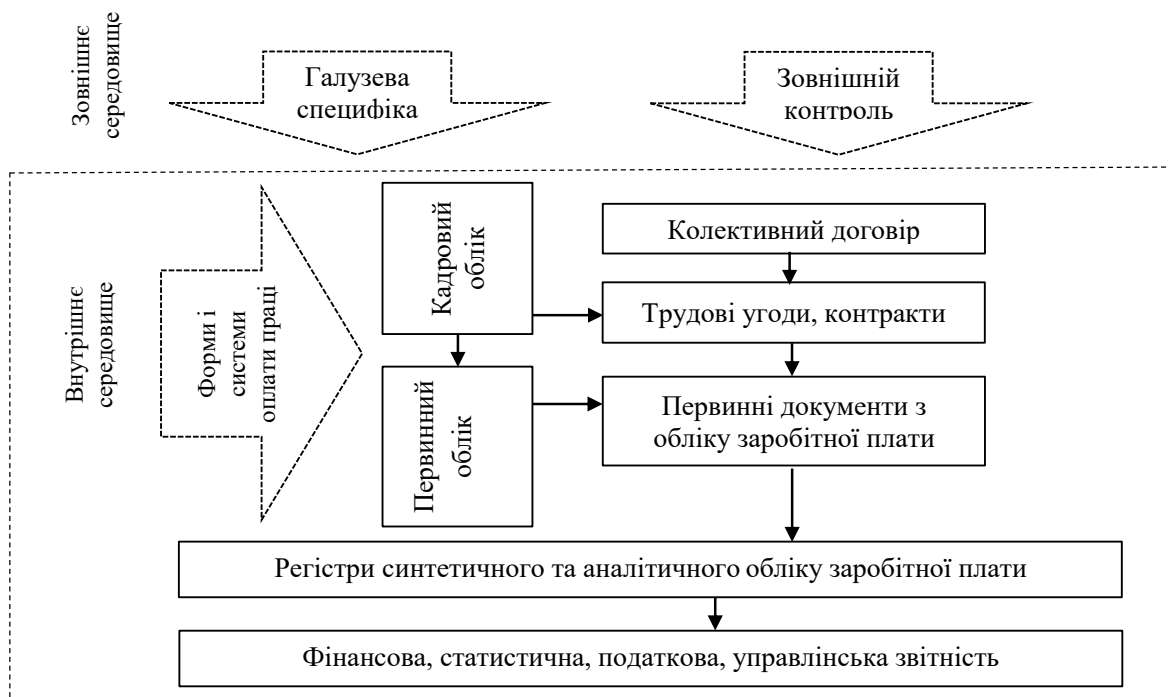


Рис. 2.1. Інформаційна система обліку праці та її оплати в аграрному секторі економіки

Джерело: розробка автора

Раціональна побудова процесу обліку праці та її оплати залежить від обраної форми бухгалтерського обліку. Тому одним з основних положень облікової політики ТОВ «Агрофірма «Доступ» є вибір журнально-ордерної форми обліку, яка базується на використанні принципу накопичення даних первинних облікових документів, що забезпечує синтетичний і аналітичний облік господарських операцій за усіма обліковими об'єктами, забезпеченням своєчасного і рівномірного відображення бухгалтерських записів протягом звітного періоду, розподілом облікових робіт та скороченням загальної кількості облікових реєстрів,.

Документування операцій з обліку праці та її оплати, може здійснюватись з використанням самостійно розроблених первинних документів, які мають містити обов'язкові реквізити та відповідати основним вимогам до порядку створення таких документів:

- своєчасності складання;
- достовірності інформації, що міститься у первинних документах;
- наявності усіх реквізитів;
- правильності оформлення [12].

За умов наявності усіх зазначених характеристик бухгалтерські документи набувають юридичної сили та слугують доказовою базою при вирішенні спірних питань економічного характеру. Нажаль первинні документи з праці та її оплати не містять об'єктивної оцінки складу трудових ресурсів, показників їх ефективного використання та інформації про склад витрат на оплату праці. До теперішнього часу на підприємствах аграрного сектору економіки використовують для обліку заробітної плати застарілі форми первинних документів, що не відповідають потребам інформаційного забезпечення процесу управління трудовими ресурсами [25].

Накопичення і систематизація даних первинних документів проводиться в облікових реєстрах, які дають можливість відобразити господарські операції за звітний місяць, що ілюструє рис. 2.2.

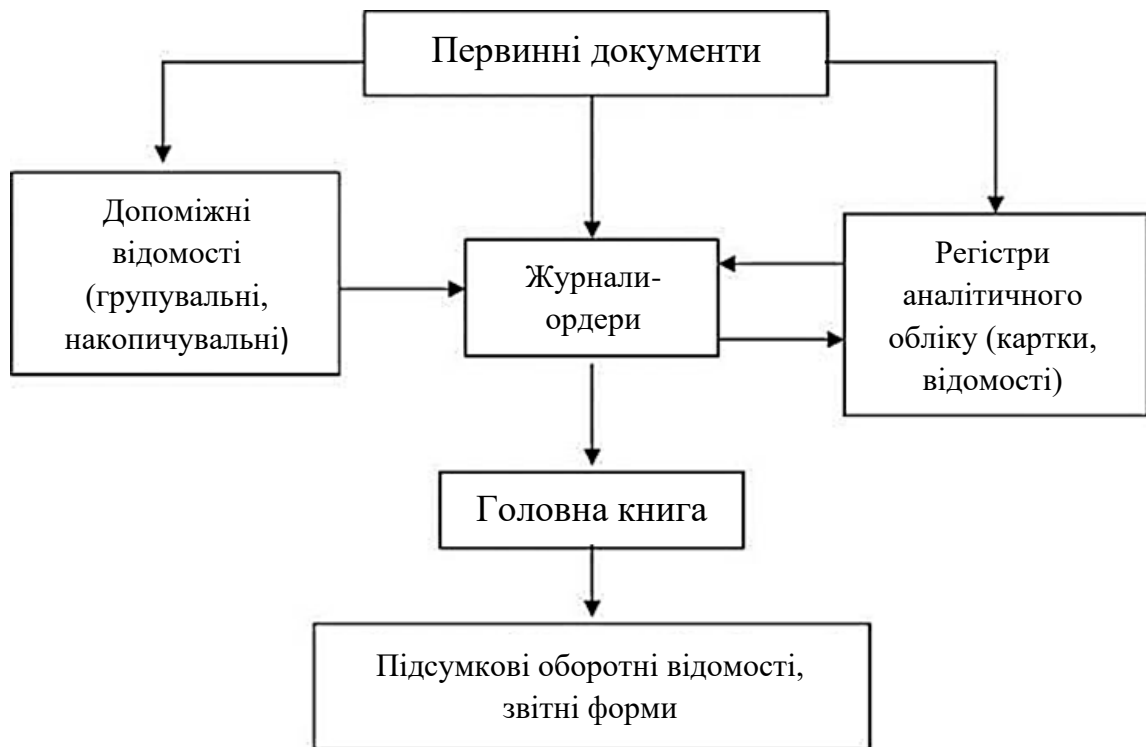


Рис. 2.2. Схема журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку

Джерело: розробка автора

Однак у сучасних умовах господарювання традиційна журнально-ордерна форма не відповідає всім інформаційним потребам системи управління підприємством, а саме: побудова журналів не передбачає наявності аналітичних даних необхідних для прийняття ефективних управлінських рішень.

Інформацію про рух кадрового складу підприємства надає кадрова документація. Сукупність документів, у яких зафіксовані етапи трудової діяльності працівників, називається документацією з особового складу (кадрів, персоналу) або кадровою документацією. Організація роботи кадрової служби та відділу розрахунків із працівниками здійснюється на підставі діючих законодавчо-нормативних актів, колективних та трудових договорів, правил внутрішнього розпорядку, штатного розпису, посадових інструкцій тощо.

У колективному договорі встановлюються взаємні зобов'язання сторін щодо регулювання виробничих, трудових та соціально-економічних відносин, зокрема зміни в організації виробництва та праці; визначенні гарантій, компенсацій та пільг; режиму роботи, тривалості робочого часу та відпочинку

тощо. Усі колективні договори підлягають реєстрації в місцевих органах самоврядування.

Правила внутрішнього трудового розпорядку є внутрішнім документом ТОВ «Агрофірма «Доступ», який передбачає організацію роботи підприємства, внутрішній режим роботи, обов'язки роботодавця і працівників, порядок перебування працівників у відрядженнях та відпустках тощо. Такі документи затверджуються керівником підприємства, візуються юристом та узгоджуються з радою трудового колективу. У відповідності до статуту підприємства визначається штатний склад та штатна кількість працівників, що оформлюється спеціальним документом, на підставі якого складається штатний розпис працівників.

У штатному розписі ТОВ «Агрофірма «Доступ» визначається посадовий та кількісний склад працівників із зазначенням ФОП. Цей документ виконує наступні функції:

- фіксацію структури управління підприємством,
- планову кількість працівників,
- питання регулювання співвідношення спеціалістів різної кваліфікації;
- положення щодо контролю за дотриманням рівня витрат [40].

Штатний розпис сільськогосподарського підприємства складається на бланку суб'єкта господарювання та містить перелік посад, відомості про кількість штатних одиниць, посадові оклади, надбавки та місячний ФОП. Зміни до штатного розпису вносяться розпорядчим документом керівника підприємства. Посадова інструкція відноситься до нормативних документів, що відображають завдання, права, обов'язки та відповідальність конкретної посадової особи.

Основним первинним документом з фіксації фактично відпрацьованого часу є Табель обліку робочого часу. Форма зазначеного документу розділяє табелювання працівників, де відображаються щоденні відмітки щодо робочих днів, днів хвороби і відпустки, та облік таких днів окремо щодо кожного

працівника за особистим видом відміток. Види кадрової документації представлено на рис. 2.3.

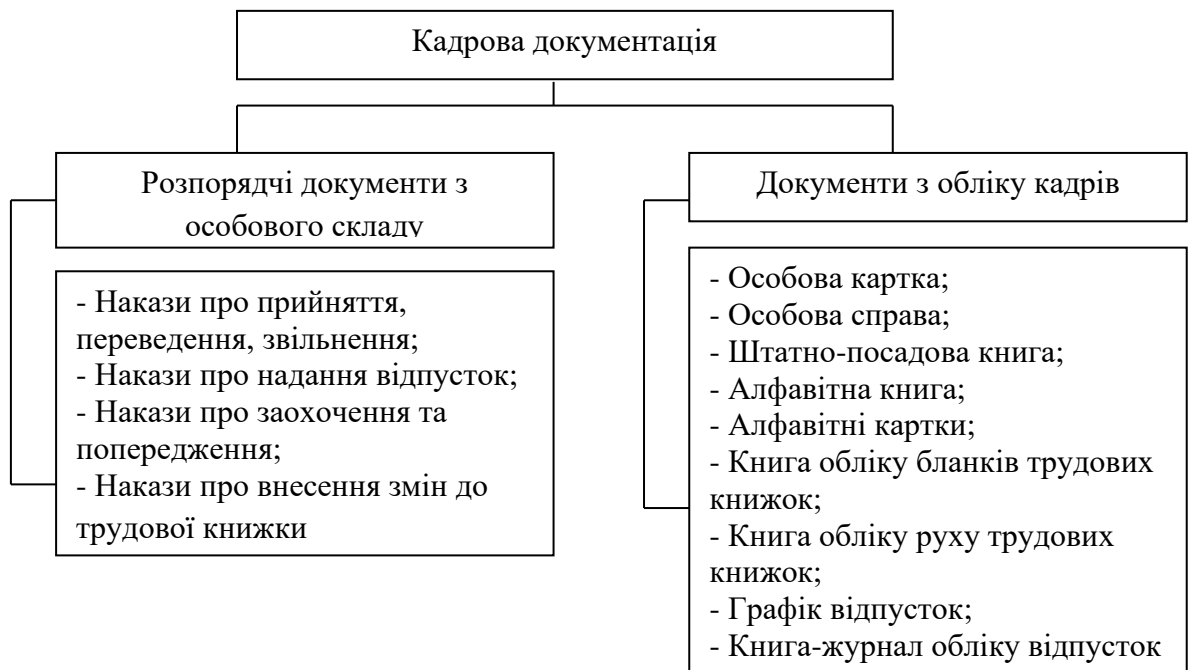


Рис. 2.3. Види кадрової документації

Джерело: [41]

Сільськогосподарське виробництво, зокрема рослинництво, характеризується сезонним характером робіт, тобто тривалість робочого часу є нерівномірною. У таких умовах стає неможливим дотримання працівниками норм тривалості робочого часу. Встановлення жорстких норм тривалості робочого часу у рослинництві не сприяє якісному виконанню виробничого завдання у період посівних та збору врожаю.

До категорій робітників рослинництва, від праці яких залежить своєчасність виконання певних підготовчих та завершальних робіт, відносяться трактористи-машиністи. А також працівники ремонтних майстерень, складів та інших підрозділів, які обслуговують рослинництво та режим роботи яких залежить від роботи трактористів-машиністів. Фактична тривалість робочої зміни робітників рослинництва у період збору врожаю як правило перевищує встановлені норми у період підготовки ґрунту, посіву зернових культур,

догляду за посівами, жнив, осінньої оранки.

Ще однією з особливостей оплати праці на сільськогосподарських підприємствах, яка впливає на обліковий процес та якість облікового забезпечення в сучасних умовах, є використання натуральної форми оплати праці. Така форма оплати законодавчо врегульована та слугує матеріальним стимулюванням працівників.

У натуральній формі може погашатися не більше 30% нарахованих виплат за цінами, які не мають перевищувати собівартість сільськогосподарської продукції. Але такі умови мають бути прописані у колективному договорі або іншому положенні про оплату праці та її матеріальне стимулювання.

У колективному договорі також має бути відображено порядок здійснення натуральної оплати, співвідношення між грошовою і натуральною формами оплати праці, а також перелік та ціни на продукцію, якою здійснюються виплати (крім заборонених чинним законодавством), мають визначатися у колективному договорі [38].

Зазначимо, що первинний облік оплати праці в аграрному секторі економіки за трудомісткістю, обсягом і важливістю інформації є складною ділянкою облікового процесу. Від достовірності інформації, що фіксується у системі первинного спостереження, залежить оперативне відображення руху трудових ресурсів, обсягів виконаних робіт, правильність нарахування заробітної плати та в результаті фінансовий результат діяльності суб'єкта господарювання.

Сільське господарство характеризується використанням усіх форм та систем оплати праці. Тому первинний облік праці та її оплати має бути організовано таким чином, щоб забезпечити достовірність даним та врахувати суттєві ознаки впроваджених форм та систем оплати праці.

На практиці документальне оформлення обліку робочого часу механізаторів не здійснюється, надаються додаткові дні відпочинку за

відпрацьовані понад норму години, що є порушенням норм трудового законодавства.

Тому у рослинництві враховуючи оптимальні строки збирання урожаю, необхідність встановлення режиму праці та відпочинку при неможливості забезпечення нормальної тривалості робочої зміни з дотриманням норм чинного трудового законодавства найоптимальнішим варіантом є підсумковий облік робочого часу [37].

Зауважимо, що за умов впровадження підсумкового обліку робочого часу у колективному договорі у складі положень щодо режиму праці та відпочинку необхідно визначити наступні умови застосування такого обліку: тривалість робочого дня, порядок чергування робочих та вихідних днів та уточнити підрозділи, до яких застосовано таку систему. У рекомендаціях з оплати праці робітників сільськогосподарського виробництва до таких підрозділів відносять цехи рослинництва, автотранспортний цех, ремонтні майстерні, зерносклади. Важливими умовами, які необхідно визначити у відповідних документах, є:

- максимальна тривалість робочого дня;
- максимальна тривалість робочого тижня;
- компенсація за понад нормативну тривалість робочого часу наданням додаткових днів відпочинку в межах облікового періоду.

Процес обліку заробітної плати робітників, зайнятих у збиранні урожаю, ускладнюється застосуванням підвищених норм та доплат, у тому числі за роботу в нічний та вечірній час, неробочі та святкові дні. У період збирання зернових ефективним методом матеріального стимулювання являється встановлення додаткової доплати за перевиконання норм продуктивності або сезонних завдань, виконання поставленого завдання у визначені строки. Якісне виконання вказаних робіт оплачують за підвищеними розцінками.

Підставою для нарахування заробітної плати у тваринництві являється отримана продукція. У відповідних первинних документах відображається рух поголів'я тварин, приріст живої маси, оприбуткування приплоду тварин тощо (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

**Спеціалізовані первинні документи з обліку робочого часу робітників
сільськогосподарського виробництва**

№ з/п	Операція	Документ	Зміст документа
1	Вихід на роботу та відпрацьований час	Табель обліку робочого часу	Кількість відпрацьованих годин, причини невиходу на роботу (дні відрадження, відпустки, хвороби, вихідні та святкові дні) по кожному виробничому підрозділу та категоріям працівників
2	Облік виконаних робіт трактористів-машиністів	Обліковий лист машиніста-тракториста	Види та обсяг виконаних робіт, витрат палива, відпрацьовані години на виконання конкретних робіт
3	Облік виконаних робіт	Обліковий лист праці та виконаних робіт	Основна та додаткова оплата, обсяг виконаної роботи
4	Облік відпрацьованих годин	Розрахунок нарахування оплати праці робітникам тваринництва	Суму заробітної плати визначають як добуток кількості отриманої продукції або утриманого поголів'я на розцінку

Джерело: [28], [23]

Наведена інформація свідчить про достатньо організовану систему обліку праці та її оплати у сільськогосподарському виробництві. Але вказані форми первинних документів не повною мірою відповідають сучасним вимогам, зокрема у частині адаптації до підсумкового обліку оплати праці.

Зважаючи на технологічну складову організації обліку праці та її оплати операції з нарахування, оподаткування та виплати відпускних є складним процесом, який потребує налагодженої системи контролю за такими операціями.

Зокрема, застосування сучасної методики розрахунку середньої заробітної плати для визначення суми відпускних охоплює значну кількість операцій, у яких приймають участь різні підрозділи (табл. 2.2). Саме узгодження дій між структурними підрозділами дозволить скоротити час збору та обробки інформації.

Таблиця 2.2

Методика обліку відпускних

Операція	Структурний підрозділ	Керівник	Відділ кадрів	Бухгалтерія
Оформлення графіку надання річних відпусток	+	+	+	+
Оформлення додаткових відпусток за заявою працівника	+	+	+	+
Оформлення Наказу про надання відпустки		+	+	+
Оформлення бухгалтерської довідки щодо розрахунку відпускних:				
- визначення розрахункового періоду				+
- визначення кількості календарних днів у розрахунковому періоді				+
- визначення сумарного заробітку за розрахунковий період				+
- визначення середньоденної заробітної плати				+
- розрахунок суми відпускних				+
Складання розрахунково-платіжної відомості				
- відображення суми відпускних				+
- нарахування ЄСВ				+
- утримання ПДФО				+
- утримання військового збору				+
- розрахунок суми відпускних до виплати				+
Оформлення платіжних документів на перерахунок ЄСВ, ПДФО, військового збору				+
Відображення нарахувань та утримань із суми відпускних в синтетичному обліку				+
Відображення операцій щодо нарахування відпускних в облікових регістрах				+
Виплата відпускних				+

Джерело: [28], [41]

Таким чином, організація праці та її оплати потребує постійної оцінки стану системи документообігу та її удосконалення щодо змін у законодавчо-нормативних документах, розвитку технологій обробки облікових даних та ефективного використання праці облікових працівників.

2.2. Організація синтетичного та аналітичного обліку заробітної плати працівників сільськогосподарського підприємства

В сучасних умовах посилення вимог до легалізації трудових відносин організація обліку заробітної плати та соціальних гарантій потребує ретельного та уважного дослідження для складання цілісної та правдивої системи розрахунків, а також надання достовірної інформації користувачам звітності.

Зауважимо, що ряд прийнятих нормативних документів регламентують питання здійснення виплат. Зокрема, Інструкція № 5 містить рекомендації щодо практично всіх видів виплат, що нараховуються працівникам роботодавцями (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Виплати працівникам з ФОП

№ з/п	Вид виплат	Розрахунок середньої зарплати за:			Індексація	Компенсація	ПДФО (ознака доходу)	ПСП	ВЗ
		Порядком № 1266	Порядком № 100						
			За 12 міс.	За 2 міс.					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Фонд оплати праці (п. 2.1. Інструкції № 5)									
2.1.1	Винагороди за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці за тарифними ставками (окладами) відрядними розцінками робітників і посадовими окладами керівників, фахівців, технічних службовців, включаючи в повному обсязі внутрішнє сумісництво	+	+	+	+	+	+(101)	+	+
2.1.2	Суми Відсоткових або компенсаційних нарахувань залежно від обсягу доходів, отриманих від реалізації продукції (робіт, послуг), у разі якщо вони є основною заробітною платою	+	+	+	+	+	+(101)	+	+
2.1.3	Гонорар штатним працівникам редакції газет, журналів. Інших засобів масової інформації	+	+	+	+	+	+(101)	+	+
2.1.4	Оплата при переведенні працівників на нижче оплачувану роботу, передбачених чинним законодавством, а також при невиконанні норм виробітку та виготовленні продукції	+	+	+	+	+	+(101)	+	2.1.4

Продовження табл. 2.3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2.1.5	Оплата роботи висококваліфікованих працівників, залучених для підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників	+	+	+	+	+	+	+	+
							(101)		
2.1.6	Оплата праці за час перебування у відрядженні (окрім відшкодування витрат у зв'язку з відрядженням: добових, вартості проїзду, витрат на наймання житла)	+	+	1 -/+	1 -/+	+	+	+	+
							(101)		
1 Індексації та компенсації у зв'язку з порушенням строків виплати підлягають тільки грошові доходи населення (ст.. 2 Закону про компенсацію)									
2.1.7	Вартість продукції. Виданої працівникам при натуральній формі оплати праці	+	+	+	1 -	+	+	+	+
							(101)		
2.1.8	Оплата праці (включаючи гонорари) працівників, які не перебувають у штаті підприємства, здійснюються підприємством безпосередньо з працівниками), за виконання робіт								
	- згідно з договорами ці вільно-правового характеру, включаючи договір підряду (за винятком фізичних осіб – підприємців)	1 +	2 -	2 -	3 +/-	-	+	+	+
							(102)		
	- згідно з обов'язками особам, які є членами спостережної ради або ревізійної комісії акціонерного товариства	1 +	2 -	2 -	3 +/-	-	+	+	+
							(102)		

Джерело: [42]

Зокрема, подана інформація надає роз'яснення щодо виплат, які оподатковують ПДФО, ВЗ, ЄСВ та з якою ознакою доходи працівників відображаються у податковій звітності ф. № 1ДФ, відомості про включення конкретних виплат в розрахунок середньої заробітної плати для оплати відпусток, відрядження, тимчасової непрацездатності, визначення суми вихідної допомоги тощо. Види виплат з фонду додаткової заробітної плати представлено у табл. 2.4.

Деталізація інформації щодо заробітної плати відбувається на рахунках аналітичного обліку. Підходи до напрямів деталізації залежать від специфіки господарської діяльності, застосованих суб'єктом господарювання форм та систем оплати праці. Так, Н.В. Шульга у дисертаційній роботі пропонує деталізувати рахунки з обліку забезпечення виплат відпусток формування поточних та довгострокових забезпечень [44, с. 12].

Таблиця 2.4

Виплати працівникам з фонду додаткової заробітної плати

п/п Инстр. № 5	Вид виплат	Розрахунок середньої зарплати за:			Індекс - сація	Компен- сація	ПДФО (ознака доходу)	ПСП	ВЗ
		Поря- дком № 1266	Порядком № 100						
			За 12 міс.	За 2 міс.					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Фонд додаткової заробітної плати									
2.2.1	Винагороди за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці за тарифними ставками (окладами), відрядними розцінками робітників і посадовими окладами керівників, фахівців, технічних службовців, включаючи в повному обсязі внутрішнє сумісництво	+	+	+	+	+	+	+	+
2.1.2	Суми відсоткових або ком пенсійних нарахувань залежно від обсягу доходів, отриманих від реалізації продукції (робіт, послуг), у разі якщо вони є основною заробітною платою	+	+	+	+	+	+	+	+
2.1.3	Гонорар штатним працівникам редакції газет, журналів. Інших засобів масової інформації	+	+	+	+	+	+	+	+
2.1.4	Оплата при переведенні працівників на нижче оплачувану роботу у випадках і розмірах, передбачених чинним законодавством, а також при невиконанні норм виробітку та виготовленні продукції, яка виявилася браком, не з вини працівника	+	+	+	+	+	+	+	+
2.1.5	Оплата роботи висококваліфікованих працівників, залучених для підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників	+	+	+	+	+	+	+	+
2.1.6	Оплата праці за час перебування у відрядженні (окрім відшкодування витрат у зв'язку з відрядженням: добових, вартості проїзду, витрат на наймання житла)	+	+	1 -/+	1 -/+	+	+	+	+

Закінчення табл. 2.4

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Індексації та компенсації у зв'язку з порушенням строків виплати підлягають тільки грошові доходи населення (ст. 2 Закону про компенсацію)									
2.1.7	Вартість продукції. Виданої працівникам при натуральній формі оплати праці	+	+	+	1 –	+	+(101)	+	+
2.1.8	Оплата праці (включаючи гонорари) працівників, які не перебувають у штаті підприємства, здійснюються підприємством безпосередньо з працівниками), за виконання робіт								
	- згідно з договорами ці вільно-правового характеру, включаючи договір підряду (за винятком фізичних осіб – підприємців)	1 +	2 –	2 –	3 +/_	–	+(102)	+	+
	- згідно з обов'язками особам, які є членами спостережної ради або ревізійної комісії акціонерного товариства	1 +	2 –	2 –	3 +/_	–	+(102)	+	+

Джерело: [42]

Т.Г. Мельник пропонує напрям деталізації за видами виплат, що визначені НП(С)БО 26 [45, с. 15]. Основний напрям організації аналітичного обліку заробітної плати - це потреби управління системою оплати праці. Тому деталізація інформації про розрахунки з працівниками має відповідати конкретним умовам господарювання та потребам системи управління [46, с. 22].

Відображення інформації щодо розрахунків з персоналом по оплаті праці в системі синтетичних рахунків регламентовано Інструкцією № 291. Інформація про операції з оплати праці фіксується на пасивному балансовому рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», який включає три субрахунки:

- 661 «Розрахунки за заробітною платою»;
- 662 «Розрахунки з депонентами»;
- 663 «Розрахунки за іншими виплатами».

На рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» ведеться узагальнення інформації про розрахунки за виплатами працівникам за наступними субрахунками. За кредитом рахунку відображаються нарахована працівникам підприємства основна та додаткова заробітна плата, премії,

допомога по тимчасовій непрацездатності, інші виплати, за дебетом - погашення кредиторської заборгованості за зазначеними виплатами.

Зважаючи на подану структуру заробітної плати доцільно деталізувати інформацію про основну, додаткову заробітну плату, заохочувальні та компенсаційні виплати на субрахунках наступних порядків, відкритих до відповідних рахунків (рис. 2.4). Застосування запропонованої деталізації інформації щодо розрахунків з оплати праці дозволяє ідентифікувати витрати на оплату праці за їх видами.

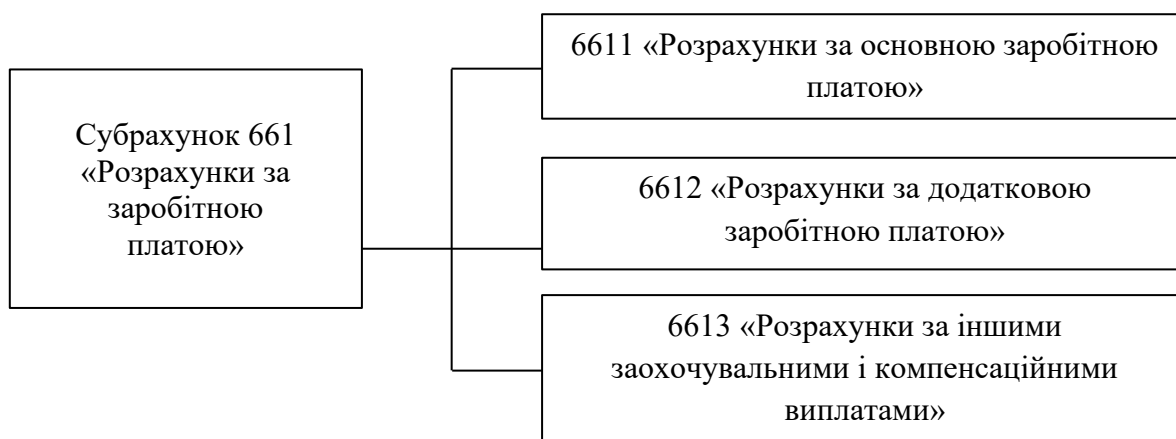


Рис. 2.4. Деталізація розрахунків за заробітною платою

Джерело: розробка автора

Використання в практичній діяльності ТОВ «Агрофірма «Доступ» запропонованої деталізації розрахунків з працівниками дозволить посилити інформаційну, контрольну й управлінську функції обліку заробітної плати; розширити можливості використання облікової інформації в управлінні трудовими ресурсами та підвищити ефективність взаємодії різних користувачів та ефективності аналітичної роботи.

Елементом витрат, що формує собівартість продукції, робіт (послуг), є заробітна плата. Витрати на оплату праці можуть відображатися з використанням не тільки рахунків класу 9, але й 8 класу Плану рахунків. Якщо підприємство використовує рахунки лише класу 8, то нарахування витрат на оплату праці буде відображатися за дебетом відповідних рахунків (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Рахунки обліку витрат на оплату праці у складі економічних елементів витрат

Витрати на оплату праці	Рахунок
Виплати за окладами і тарифами	811
Премії та заохочення	812
Компенсаційні витрати	813
Оплата відпусток	814
Оплата іншого невідпрацьованого часу	815
Інші витрати на оплату праці	816

Джерело: розробка автора

В Україні оподаткування заробітної плати відбувається шляхом утримання із заробітної плати ВЗ та ПДФО. Роботодавець обов'язково повинен сплачувати утримані із заробітної плати суми податків, але проводяться ці операції за рахунок працівника підприємства. Для обліку розрахунків зі страхування Планом рахунків передбачено пасивний рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням».

Заборгованість товариства з виплат працівникам у разі виплати заробітної плати через касу підприємства та неотримання її працівниками у встановлений термін відображається за дебетом субрахунків 661, 663 «Розрахунки за іншими виплатами» та кредитом субрахунку 662 «Розрахунки з депонентами».

Розрахунок середньої заробітної плати для розрахунку виплат по загальнообов'язковому державному соціальному страхуванню на випадок безробіття, у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та виплатами, обумовленими народженням і похованням, та від нещасного випадку на виробництві і професійного захворювання, а також оплаті перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів підприємства, проводиться відповідно до Порядку «Обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням».

Після розрахункової обробки первинних документів з обліку виробітку, відпрацьованого часу та іншої інформації складаються розрахункові відомості, які узагальнюють статистичні дані щодо нарахованої заробітної плати та утримань із неї. Розрахункові відомості складаються за місяць та містять розділи щодо нарахування заробітної плати, утримань із неї та належних до сплати сум. Розрахунково-платіжні відомості виконують подвійну функцію: по-перше, за їх допомогою здійснюються розрахунки з працівниками, по-друге, вони мають ознаки аналітичного регістру. Нараховані суми відображаються, крім того, в особових рахунках встановленої форми. Залежно від виду діяльності, у процесі якої нараховується заробітна плата, можна класифікувати й самі витрати на оплату праці [36].

Нестабільність податкового законодавства щодо механізму нарахування та стягнення податків зумовлює необхідність моніторингу змін та врахування податкових новацій при нарахування податків та їх сплати. ПДФО являється одним з основних джерел наповнення державного бюджету, що відіграє значну роль у перерозподілі доходів громадян і забезпеченні фіскальної достатності бюджету, та вважається соціальним регулятором. За допомогою ПДФО держава має можливість впливати на рівень доходів і накопичень громадян.

ПДФО як економічній категорії властиві характеристики, зображені на рис. 2.5.

Через ПДФО реалізується зв'язок платників податків з державою (в особі фіскальних органів) і місцевими органами самоврядування, що стає підставою для контролю за ефективним використанням державних коштів. У сучасних умовах детінізації економіки актуальним залишається питання реалізації не тільки фіскальної, але й регулюючої функції ПДФО [43].

При визначенні бази оподаткування ПДФО платник має право скористатися ПСП, на яку коригується загальний оподатковуваний дохід. Пільга може застосовуватися виключно до заробітної плати тільки за одним місцем роботи і для її отримання працівник повинен подати заяву роботодавцю (табл. 2.6).

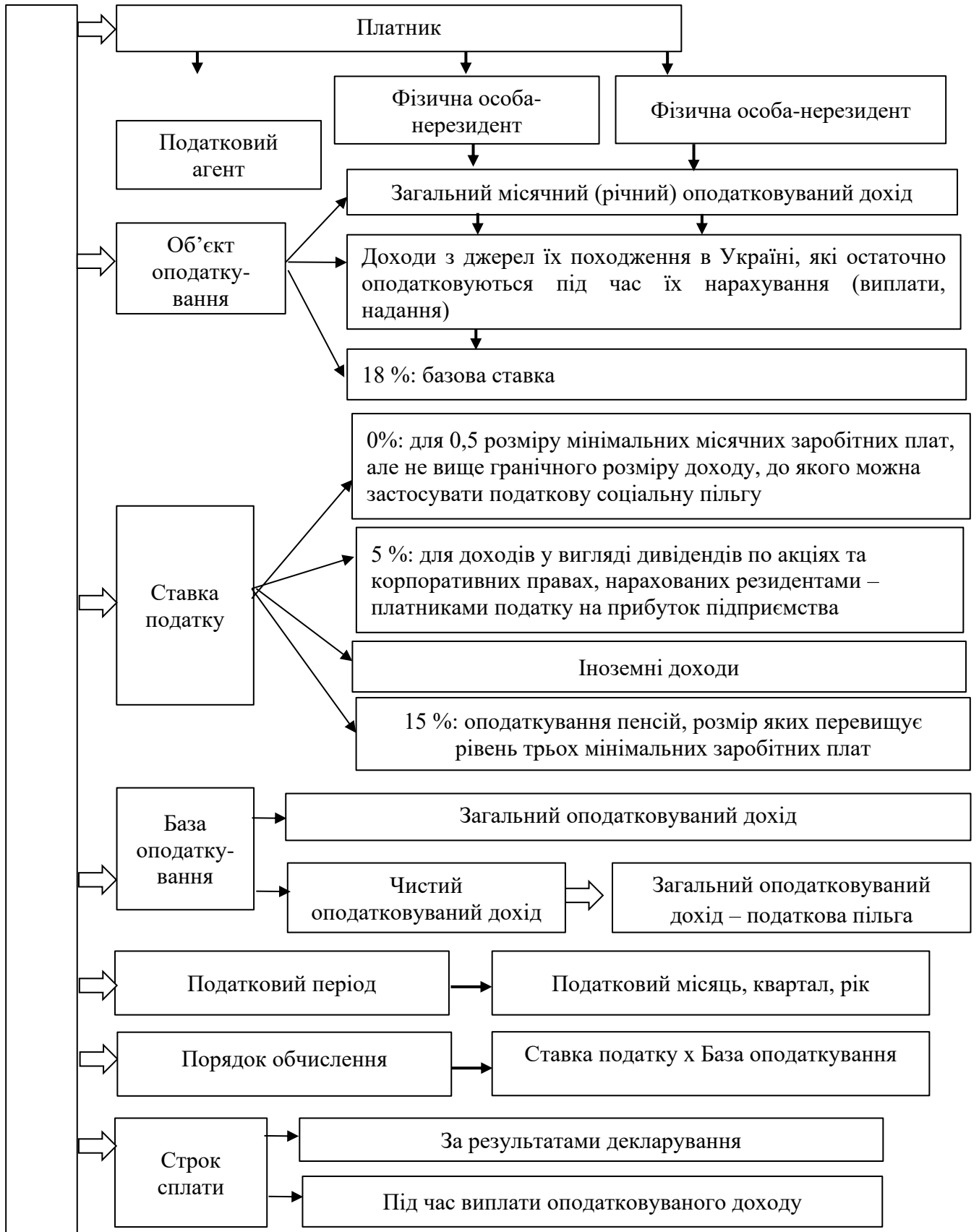


Рис. 2.5. Механізм стягнення ПДФО

Джерело: розробка автора

ПСП не може бути застосована до:

- 1) доходів платника податку, які не відносяться до заробітної плати;
- 2) заробітної плати, яку платник податку протягом звітного податкового місяця отримує одночасно з доходами у вигляді стипендії, грошового чи речового забезпечення учнів, студентів, аспірантів, ординаторів, ад'юнктів, військовослужбовців, що виплачуються з бюджету;
- 3) доходу само зайнятої особи від підприємницької та іншої незалежної професійної діяльності.

Таблиця 2.6

Розмір ПСП відповідно до податкового законодавства

№ з/п	Особи, яким надають пільгу	Розмір пільги на 2018 рік
1	Будь-який платник податку	загальна - 50% МЗП
2	Платник податку, який утримує двох або більше дітей віком до 18 років (пп. 169.1.2. п. 169.1 ст. 169 ПКУ)	100% загальної
3	Платник податку, який утримує дитину-інваліда (пп. 169.1.3. п. 169.1 ст. 169 ПКУ)	150% загальної у розрахунку на кожну дитину-інваліда віком до 18 років
4	Одинок мати (батько) вдова (вдівець) або опікун (пп. «а» пп. 169 п. 19 1 ст. 169 ПКУ)	150% загальної у розрахунку на кожну дитину-інваліда віком до 18 років
5	Платник податку, який є постраждалим від Чорнобильської катастрофи 1-ї або 2-ї категорій, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії ВР УРСР у зв'язку з участю в ліквідації наслідків аварії на ЧАЕС (пп. «в» пп. 169.1.3 п. 169.1 ст. 169 ПКУ)	150% загальної
6	Інвалід I або II групи у тому числі з дитинства (пп. «г» пп. 169.1.3 п. 169.1 ст. 169 ПКУ)	150% загальної
7	Герой України, герой Радянського Союзу, герой Соціалістичної праці або повний кавалер ордена Слави чи Трудової Слави, особа, нагороджена чотирма й більше медалями «За відвагу» (пп. «а» пп. 169.1.4 п. 169.1 ст. 169 ПКУ)	200% загальної

Джерело: [25]

Розмір ПСП визначається виходячи з прожиткового мінімуму для працездатної особи (із розрахунку на місяць), що встановлено відповідним законодавчим актом.

У загальні витрати на оплату праці ТОВ «Агрофірма «Доступ» крім нарахованої заробітної плати персоналу підприємства включають відповідні нарахування ЄСВ на цілі соціального страхування. Процедуру нарахування і сплати ЄСВ страхувальниками, нарахування і сплати фінансових санкцій, стягнення заборгованості зі сплати страхових коштів визначено у Інструкції про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування № 469 [47].

Слід зауважити, що при виплаті авансу заробітної плати здійснюються аналогічні повному розрахунку нарахування та утримання щодо виплат працівникам. Фактично у національних законодавчо-нормативних актах не визначено поняття «аванс», трудове законодавство тільки встановлює вимоги щодо необхідності виплати заробітної плати два рази на місяць. Ставки нарахування ЄСВ подано у табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Ставки Єдиного соціального внеску

Платник ЄСВ	База нарахування	Ставки
1	2	3
Підприємства, установи та організації, інші юридичні особи, утворені відповідно до законодавства України, незалежно від форми власності, виду діяльності та господарювання, які використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору (контракту) або на інших умовах, передбачених законодавством, чи за цивільно-правовими договорами (крім цивільно-правового договору, укладеного з фізичною особою – підприємцем, якщо виконувані роботи (надавані послуги) відповідають видам діяльності, зазначеним у свідоцтві про державну реєстрацію її як підприємця), у тому числі філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи зазначених підприємств, установ і організацій, інших юридичних осіб, які мають окремий баланс і самостійно ведуть розрахунки із застрахованими особами.	Сума нарахованої кожній застрахованій особі заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову зарплату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у т. ч. в натуральній формі, відповідно до Закону про оплату праці та суму винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами	22 %
– військовослужбовців (крім військовослужбовців строкової військової служби), осіб рядового і начальницького складу	Сума грошового забезпечення	22 %

Закінчення табл. 2.7

1	2	3
– осіб, які отримують допомогу по тимчасовій непрацездатності, перебувають у відпустці у зв'язку з вагітністю та пологами і отримують допомогу у зв'язку з вагітністю та пологами	Сума оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності, що здійснюється за рахунок коштів роботодавця, та допомоги по тимчасовій непрацездатності, допомоги у зв'язку з вагітністю та пологами	22 %
На зарплату, лікарняні, допомога та декретні інвалідів, роботодавці яких – підприємства, установи й організації		8,41 %
Зарплата, лікарняні, допомога по вагітності і винагорода за ЦПД, які виплачують підприємства та організації всеукраїнських громадських організацій інвалідів		5,3 %

Джерело: розробка автора

У випадку перевищення нарахованої заробітної плати межі для нарахування ЄСВ, то при перерахуванні такої заробітної плати підприємствам слід:

- 1) попередньо узгодити розмір заробітної плати та суму перерахування ЄСВ з територіальним відділенням ДПС;
- 2) представити оригінал розрахунку ДПС у відділення банківської установи;
- 3) отримати щорічну довідку-розрахунок, яка видається за рішенням керівництва ДПС, термін дії якої обмежується одним роком

Слід зазначити, що для нарахування ВЗ граничний розмір доходу не застосовується.

2.3. Методика відображення інформації про виплати працівникам у фінансовій та статистичній звітності

Одним з не менш важливих етапів в обліковому процесі підприємства є складання звітності. Розрахунки за виплатами працівникам мають відображатись у фінансовій, статистичній, податковій або інтегрованій звітності спеціальної звітності.

Для потреб організації синтетичного та аналітичного обліку заробітної плати та складання фінансової, статистичної та податкової звітності доцільно орієнтуватися на перелік показників, які формуються у системі обліку праці та її оплати (рис. 2.6).

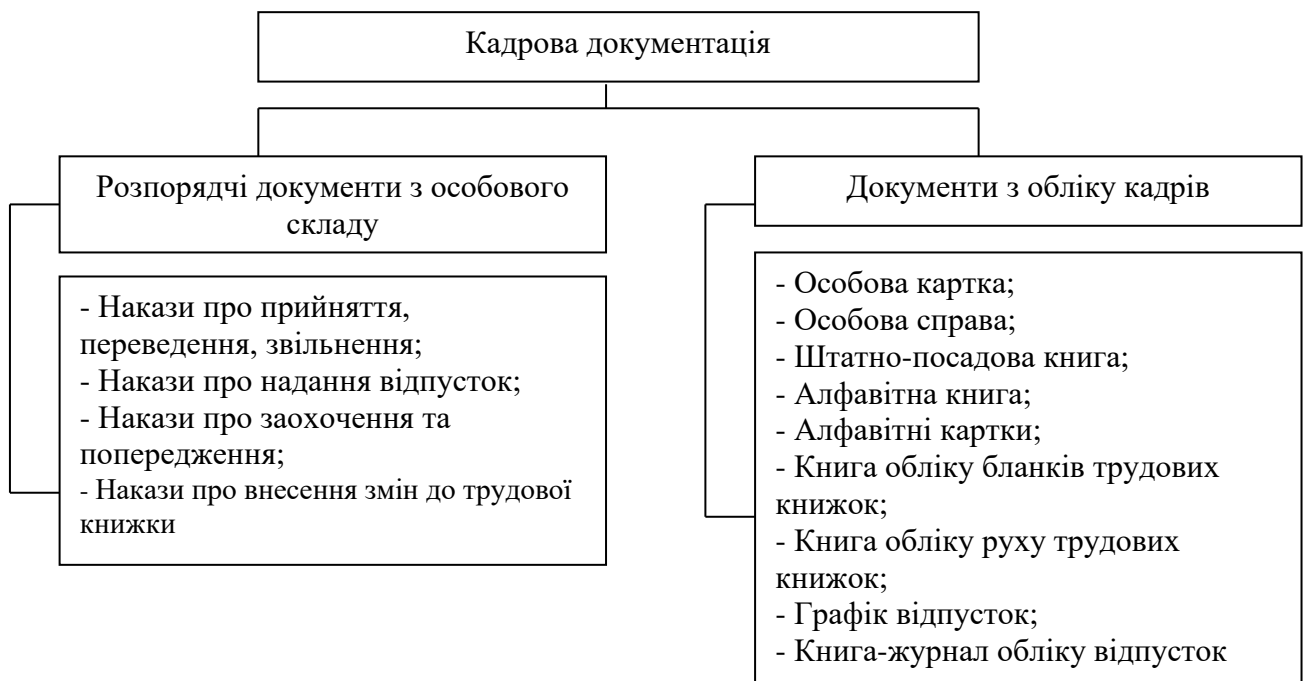


Рис. 2.6. Система показників з обліку заробітної плати

Джерело: [43]

Відповідно до ст. 5 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» суб'єкти господарювання мають складати фінансову звітність у грошовій одиниці України, ця вимога відноситься й до підприємств, що складають звітність за МСФЗ. Під час складання та представлення

фінансової звітності зіштовхуються інтереси різних суб'єктів господарювання. Зовнішні користувачі як можливі майбутні контрагенти зацікавлені у повноті та достовірності інформації про фінансовий стан підприємства, його фінансові результати. Приймаючи рішення про економічні зв'язки зовнішні користувачі зацікавлені у зведенні до мінімуму ризиків, пов'язаних з майбутньою співпрацею [33].

Інформація щодо виплат працівникам відображається у ф. № 1 «Баланс» (Звіт про фінансовий стан) та ф. № 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід). Аналізуючи фінансову звітність підприємства як складну інформаційну структуру, яка складається з окремих підсистем, О.В. Левицька відзначає важливість системи бухгалтерського обліку праці та її оплати, що інтегрує всю інформацію про елементи витрат, доходи працівників та соціальні гарантії [43].

Таблиця 2.8

Відображення даних про виплати працівникам у фінансовій звітності

Назва об'єкта	Номер рахунку	Код рядка
Баланс (Звіт про фінансові результати)		
Поточна кредиторська заборгованість за:		
Розрахункам з бюджетом (у частині розрахунку з податку на доходи фізичних осіб та військового збору)	64	1620
Розрахунками зі страхування (у частині розрахунку з ЄСВ)	65	1625
Розрахунками з оплати праці	66	1630
Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)		
Витрати з оплати праці	23, 91, 92, 93, 94	2050, 2130, 2150, 2180, 2505
Відрахування на соціальні заходи	23, 91, 92, 93, 94	2130, 2150, 280, 2510

Джерело: розробка автора

Згідно з проектом плану державних статистичних спостережень до органів державної статистики подаються такі форми звітності:

- № 1-ПВ (місячна) «Звіт з праці»;

- № 1-ПВ (квартальна) «Звіт з праці»;
- № 6-ПВ (річна) «Звіт про кількість працівників, їхній якісний склад та професійне навчання»;
- № 9-ДС (річна) «Кількісний та якісний склад державних службовців і посадових осіб місцевого самоврядування»;
- № 1-РС (один раз на чотири роки) «Звіт про витрати на утримання робочої сили» – подається за формою, затвердженою наказом Держстату України від 07.08.2014 № 227.

Тому організація обліку заробітної плати є не тільки важливою ділянкою в системі обліку підприємства, але й ключовим фактором довгострокового розвитку, що забезпечить конкурентоспроможність суб'єкта господарювання.

Висновки до розділу 2

Проведені дослідження системи організації та методики обліку заробітної плати ТОВ «Агрофірма «Доступ» дозволили сформулювати наступні висновки:

1. Заробітна плата працівників сільськогосподарського виробництва як об'єкт детінізації неформальних відносин являється складною ділянкою облікового процесу, враховуючи галузеві особливості, які суттєво впливають на порядок організації обліку праці та її оплати.

2. Ще однією з особливостей оплати праці на сільськогосподарських підприємствах, яка впливає на обліковий процес та якість облікового забезпечення в сучасних умовах, є використання натуральної форми оплати праці. Така форма оплати законодавчо врегульована та слугує матеріальним стимулюванням працівників.

3. Організація роботи кадрової служби ТОВ «Агрофірма «Доступ» та відділу розрахунків із працівниками здійснюється на підставі діючих законодавчо-нормативних актів, колективних та трудових договорів, правил внутрішнього розпорядку, штатного розпису, посадових інструкцій.

4. Зважаючи на структуру заробітної плати запропоновано деталізувати

інформацію про основну і додаткову заробітну плату та заохочувальні та компенсаційні виплати на субрахунках наступних порядків, відкритих до рахунку 661. Застосування запропонованої деталізації інформації щодо оплати праці дозволяє ідентифікувати витрати на оплату праці за видами виплат. 4. Технологічна складова організації обліку праці та її оплати операції з нарахування, оподаткування та виплати відпускних є складним процесом, який потребує налагодженої системи контролю за такими операціями.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ ПРАЦІВНИКІВ ТОВ «АГРОФІРМА « ДОСТУП»

3.1. Аналіз використання трудових ресурсів товариства

Аналіз ефективності використання трудового потенціалу є ваговою складовою системи управління як підприємства в цілому, так і його ресурсної бази, тому що відіграє важливу роль у забезпеченні економічної стабільності у поточному та перспективному періодах. Зауважимо, що тривалий час на вітчизняних підприємствах розглядалися питання складу, руху та використання трудових ресурсів, тобто аналіз такого напрямку був підпорядкований аналізу виробничої програми. Аналіз трудового потенціалу та аналіз трудових ресурсів мають різні цілі, завдання, предмет та об'єкти, що ідентифікує кожен складову. Процес аналізу трудового потенціалу є еволюційним і логічним продовженням аналізу трудових ресурсів та їх використання.

Організаційним та методичним аспектам аналізу трудових ресурсів на підприємствах різних сфер діяльності присвячені роботи таких вчених-економістів: А. С. Гордієнко, П. П. Голоवेशко, Г. П. Борисов, В. Є. Акулова, М. І. Баканов [33, 43, 45]. Економісти А. С. Гордієнко і П. П. Голоवेशко пропонують здійснювати аналіз трудових ресурсів підприємства за напрямками, які подано на рис. 3.1.

Наведена методика може бути використана при здійсненні аналізу трудового потенціалу за підходом, відповідно якого трудовий потенціал визначається як ресурс підприємства.

Основними показниками, які характеризують ефективність використання трудових ресурсів, є дані про чисельність персоналу різних категорій і професій, його кваліфікацію та освітній рівень, витрати робочого часу, обсяг виробництва продукції, наданих послуг або виконаних робіт, а також інформація про рух особового складу господарюючого суб'єкта [48].

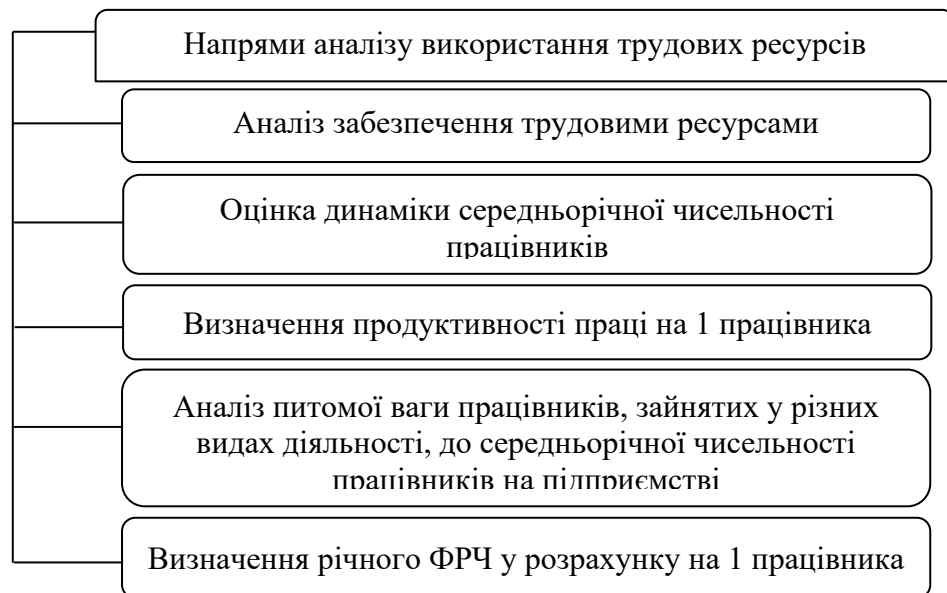


Рис. 3.1. Напрями аналізу використання трудових ресурсів

Джерело: [49]

Аналіз впливу ефективності використання трудових ресурсів на показники діяльності суб'єкта господарювання починається з вивчення забезпеченості підприємства працівниками за кількістю, структурою, кваліфікацією і освітнім рівнем та характеристики руху робочої сили [46].

До джерелам оцінки ефективності використання трудових ресурсів відноситься інформація оперативного та фінансового обліку, бухгалтерської звітності, інформація первинного обліку та статистичної звітності. Відповідно наявних методик аналіз ефективності використання трудових ресурсів доцільно проводити у послідовності здійснення процедур, що відображено на рис. 3.2.

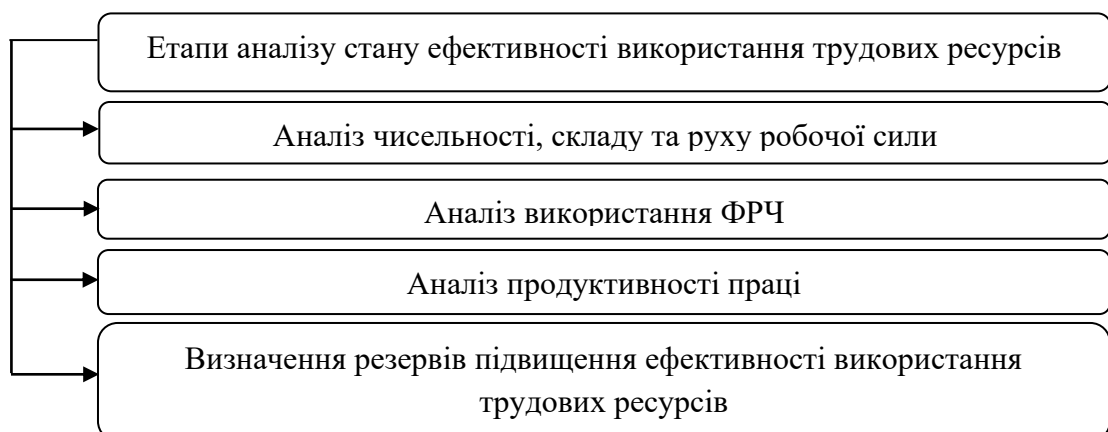


Рис. 3.2. Порядок аналізу ефективності використання трудових ресурсів підприємства

Джерело: розробка автора

Для оцінки ліквідності та платоспроможності доцільно використовувати систему наступних показників:

1) Коефіцієнт абсолютної ліквідності

$$k_{\text{аб.лікв.}} = \frac{\text{ГК}}{\text{Короткострокові зобов'язання}} \quad (3.1)$$

2) Коефіцієнт поточної ліквідності

$$k_{\text{пот.лікв.}} = \frac{\text{ГК} + \text{Короткостр.фін.вклад.} + \text{Дебіт.заборг.}}{\text{Короткострокові зобов'язання}} \quad (3.2)$$

3) Коефіцієнт платоспроможності

$$k_{\text{плат}} = \frac{\text{ГК} + \text{Короткостр.фін.вклад.} + \text{Дебіт.заборг.} + \text{запаси і витрати}}{\text{Короткострокові зобов'язання}} \quad (3.3)$$

Для більш детального ознайомлення з діяльністю підприємства проаналізуємо показники ліквідності, що визначено за даними фінансової звітності за період 2019 – 2020 рр. (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Аналіз показників ліквідності

Показники	Рекомендоване значення	2019 рік	2020 рік
К а.л.	$\geq 0,2$	0,6	1,03
К п.л.	$\geq 0,8$	3	2,15
К плат	≥ 2	4,26	2,92

Джерело: розробка автора

На кінець 2019 р. значення $K_{\text{ал}}$ більше за нормативне та наприкінці 2020 р. показник збільшився до 1,03. Значення коефіцієнту поточної ліквідності протягом 2019-2020 рр. перевищує нормативне значення та становить 3 та 2,15 відповідно. Отже, підприємство спроможне погасити поточні зобов'язання у короткостроковий термін, на кінець 2020 року підприємство платоспроможне.

Аналіз чисельності персоналу проводиться в цілому і за кожною категорією працівників окремо, оскільки роль окремих категорій персоналу у

виробництві сільськогосподарської продукції різна. Аналізуючи чисельність працівників, визначають абсолютну та відносну забезпеченість підприємства трудовими ресурсами, а також вплив зміни чисельності робітників на виконання запланованої виробничої програми [32].

В процесі здійснення економічного аналізу господарські операції та процеси вивчаються у взаємозв'язку і взаємозалежності. Все вищенаведене характеризує сутність економічного аналізу як підсистему управління, основна мета якої полягає у комплексному вивченні діяльності підприємства через систему економічної інформації.

Для досягнення основних цілей аналізу здійснюється оцінка результатів діяльності за декілька періодів; розробка процедур оперативного контролю діяльності суб'єкта господарювання; розробка заходів щодо попередження негативних явищ та їх оперативне усунення; виявлення резервів підвищення результативності діяльності та інформаційне забезпечення процесу планування діяльності.

Аналіз забезпеченості підприємства трудовими ресурсами здійснюється способом порівняння фактичної чисельності працівників по категоріях з плановими показниками та аналогічними показниками попередніх років. Такий напрям аналітичної роботи доцільно здійснювати у зв'язку з аналізом обсягу виробництва продукції, продуктивності праці, трудомісткості та використання робочого часу.

Основними показниками використання трудових ресурсів є дані про чисельність персоналу різних категорій та професій, його кваліфікацію та освітній рівень, витрати робочого часу в людино-днях, людино-годинах, кількості виготовленої продукції або виконаних робіт, а також відомості про рух особового складу працівників. Зміни особового складу працівників підприємства накопичуються в первинних документах: наказах і розпорядженнях про прийом, переміщення, звільнення, надання відпусток.

Працівників підприємства по характеру участі у виробничому процесі розподіляють на працівників основної діяльності, які зайняті безпосередньо виготовленням продукції, та невиробничий персонал, що виробничий процес.

До працівників основної діяльності відносять такі категорії працівників: робітники, інженерно-технічний персонал, службовці, молодший обслуговуючий персонал та персонал охорони. Зменшення кількості фахівців і керівників не завжди є негативним явищем. Така інформація потребує уточнення причин та аналізу впливу таких змін організацію виробництва та трудової дисципліни, затримку впровадження новітніх технологій та систем [44], [47].

Разом з аналізом наявності і руху кількості працівників доцільно визначити структуру персоналу основної діяльності (РІД) та рівень її оптимальності. Для цього порівнюють фактичну питому вагу кожної категорії персоналу в загальному об кількості з необхідним, протягом декількох періодів і визначають відхилення (табл. 3.2).

Проведені розрахунки свідчать про те, що питома вага працівників в загальному числі РІД зростає у порівнянні з планом на 0,75%, з 2019 р. - на 0,5%. Питома вага службовців зменшилася у поточному періоді на 4,29% в порівнянні з попереднім роком.

Таблиця 3.2

Структура трудових ресурсів ТОВ «Агрофірма «Доступ»

Категорії персоналу	Персонал основної діяльності					
	2019р.		2020р.			
	К-сть, чол.	Питома вага %	За планом		Фактично	
			К-сть, чол.	Питома вага %	К-сть, чол.	Питома вага %
Працівники основної діяльності разом, у т.ч.	29	100	30	100	29	100
-робітники	2	27,9	622	77,65	2	27,9
-службовці з них:	27	72,09	179	22,34	27	72,9
-керівники	2	2,71	22	2,74	2	2,71
-фахівці	25	70,38	157	19,6	25	70,38

Джерело: розробка автора

Коливання у структурі працівників за категоріями прямо пропорційно впливає на стан продуктивності праці щодо розрахунку на одного працівника основної діяльності. Величина впливу цього чинника на продуктивність праці визначається множенням різниці між фактичною і плановою питоною вагою працівників в загальній кількості на планову середню продуктивність праці одного працівника.

Далі поглиблення аналізу структури чисельності персоналу необхідно врахувати той факт, що для забезпечення високопродуктивної праці суб'єкт господарювання має бути забезпечений різними категоріями працівників, кваліфікація яких відповідає потребам безперервного виробничого процесу.

Найбільш відповідальним етапом аналізу забезпеченості підприємства трудовими ресурсами є оцінка їх руху, який відбувається через скорочення штатів або інших причин. Значна плинність трудових ресурсів негативно впливає на показник продуктивності праці, призводить до додаткових витрат на підготовку нових працівників.

Так, оборот робочої сили розподіляють на необхідний - що відбувається за об'єктивними не залежними від адміністрації причинами, та понад нормативний - який враховує звільнення працівників за порушення трудової дисципліни. Дані для аналізу руху робочої сили на ТОВ «Агрофірма «Доступ» приведені у табл. 3.3.

Для оцінки руху трудових ресурсів розраховують коефіцієнти обороту з приймання та звільнення, а також коефіцієнти плинності кадрів, стабільності, загального обороту.

Коефіцієнт обороту з приймання ($K_{пп}$) визначається відношенням прийнятих працівників до середньоспискової чисельності РІД:

$$K_{пп} = 97/815 \times 100 = 11,9\%; \quad K_{пп} = 56/801 \times 100 = 6,99\%.$$

Коефіцієнт обороту зі звільнення ($K_{пз}$) – це відношення кількості звільнених працівників до середньоспискової чисельності РІД:

$$K_{пу} = 82/815 \times 100 = 10,06\%; \quad K_{пу} = 39/801 \times 100 = 4,86\%.$$

Таблиця 3.3

Показники руху робочої сили ТОВ «Агрофірма «Доступ»

Показник	2019 р.	2020 р.	Відхилення абсолютне (+\ -)
1. Середньоспискова кількість працівників, чол.	29	30	+1
2. Прийнято на роботу протягом року	2	1	-1
3. Вибуло працівників, у т.ч. з причини:	3	2	-1
А) призиву в армію, вибуття на навчання, вихід на пенсію і по інших причинах, передбаченим законом	-	-	-
Б) за власним бажанням	3	2	-1
В) звільнення за порушення трудової дисципліни	-	-	-
4. Коефіцієнт обороту:	-	-	-
- по прийому %	11,9	6,99	-4,91
- по звільненню %	10,06	4,86	-5,2
5. Коефіцієнт плинності кадрів %	9,32	4,49	-4,83
6. Коефіцієнт загального обороту %	21,96	11,86	-10,1

Джерело: розробка автора

Коефіцієнт загального обороту (Кпоб) обчислюють як відношення кількості прийнятих на роботу і тих, що вибули, до середньоспискової чисельності:

$$K_{поб} = (97+82) / 815 \times 100 = 21,96\%; \quad K_{поб} = (39+56) / 801 \times 100 = 11,86\%.$$

Коефіцієнт плинності кадрів (Кпт) розраховують як відношення чисельності звільнених за власним бажанням і за порушення трудової дисципліни до середньоспискової чисельності:

$$K_{пт} = (75+1) / 815 \times 100 = 9,32\%; \quad K_{пт} = (34+2) / 801 \times 100 = 4,49\%.$$

Розрахунок показує, що на підприємстві коефіцієнт загального обороту знизився в поточному періоді на 45,99% ($11,86/21,96 \times 100 - 100$), коефіцієнт обороту з прийому – на 41,26% ($6,99/11,9 \times 100 - 100$), коефіцієнт плинності кадрів – на 51,82% ($4,49/9,32 \times 100 - 100$). Зниження коефіцієнта загального обороту і плинності кадрів пов'язане із зменшенням звільнених за власним бажанням на 54,66% ($34/75 \times 100 - 100$) в порівнянні з попереднім періодом.

Для розробки заходів, направлених на закріплення робочих кадрів, необхідно з'ясувати причини звільнень за власним бажанням та за порушення трудової дисципліни. Напруженість в забезпеченні підприємства трудовими ресурсами можна зняти за рахунок ефективнішого використання наявної робочої сили, підвищення продуктивності праці, інтенсифікації виробництва, вдосконалення організації і технології виробництва [51].

Але розглянуті показники не дають вичерпної характеристики трудового потенціалу використання тому, що безпосередньо не впливають на обсяг виробництва.

Тому на наступному етапі аналізу доцільно дослідити ефективність використання робочого часу, перевірити обґрунтованість виробничих завдань, вивчити рівень їх виконання, виявити непродуктивні витрати робочого часу, встановити їх причини [48], [51].

Одним із основних чинників, що впливають на продуктивність праці, є використання робочого часу. Зменшення робочого часу та нераціональне його використання веде до зростання продуктивності праці, кращого використання трудових ресурсів без додаткових заходів та витрат.

Аналіз використання робочого часу доцільно проводити в двох напрямках:

- виявлення втрат робочого часу;
- оцінка непродуктивного використання робочого часу.

Використання робочого часу для всіх категорій працівників аналізується за допомогою таких двох показників:

- середня кількість днів, відпрацьованих одним робочим за звітний період;

- середня тривалість робочого дня.

Повноту використання трудових ресурсів можна оцінити по кількості відпрацьованих за звітний період днів і годинника що одним працює і одним працівником, а також по інтенсивності використання робочого часу. Під час аналізу необхідно визначити відхилення фактичних показників від планових або від аналогічних показників минулих періодів і встановити конкретні причини можливих відхилень. Такий аналіз необхідно проводити по кожній категорії працівників, по кожній структурній одиниці та по підприємству в цілому (табл. 3.4).

Проведені розрахунки свідчать про зниження загального фактичного фонду робочого на ТОВ «Агрофірма «Доступ» на 45 тис. годин. Розрахуємо вплив чинників на зменшення фонду робочого часу у 2020р..

Величина фонду робочого часу (Фрв) залежить від кількості працівників (КР), кількості відпрацьованих одним працівником днів (Д) в середньому за звітний період і середньої тривалості (Т) робочого дня (зміни).

Цю залежність виражено формулою:

$$\text{ФРВ}=\text{КР} \times \text{Д} \times \text{Т} \quad (3.4)$$

Методом абсолютних різниць визначається вплив цих чинників на величину ФРЧ:

$$\text{ФРЧ}_{\text{кр}}=(\text{КРф}-\text{Крп}) \times \text{Дп} \times \text{Тп}=(792-801) \times 284 \times 8=-20448 \text{ годин.}$$

$$\text{ФРЧ}_{\text{д}}=(\text{Дф}-\text{дп}) \times \text{КРф} \times \text{Тп}=(280-284) \times 792 \times 8=-25344 \text{ години.}$$

$$\text{ФРЧ}_{\text{т}}=(\text{Тф}-\text{тп}) \times \text{КРф} \times \text{Дф}=(8,1-8) \times 792 \times 280=22176 \text{ годин.}$$

Разом: -23616 годин.

Таким чином, ФРЧ зменшився у порівнянні з плановим 2020р. на 23 тис. годин, зокрема за рахунок скорочення чисельності працівників на 20 тис. годин, за рахунок невідпрацьованих днів – на 25 тис. годин, за рахунок збільшення тривалості робочого часу ФРЧ збільшився на 22 тис. годин.

Таблиця 3.4

Використання робочого часу на підприємстві

Показник	2019р.	2020р.		Відхилення		Умовні позначення показників
		план	факт	2020 від плану	2020р. від 2019р	
1.Середньооблікова кількість працівників, чол.	29	32	30	-2	+1	КП
2.Відпрацьовано одним робітником:						
2а- днів	282	284	280	-4	+2	Д
2б- годин	2256	2272	2240	-32	-16	Чдр
3.Середня тривалість робочого дня, годин.	8	8	8.1	-	-	Т
4.ФРЧ, годин	1827360	1819872	1796256	-23616	-31104	ФРЧ
Понаднормово відпрацьований час, тис. годин.	0,5	-	0,2	+0,2	-0,3	-

Джерело: розробка автора

Проведені розрахунки підтверджують неефективне використання трудових ресурсів. В середньому одним робочим відпрацьовано 280 днів замість 284, у зв'язку з цим втрати робочого часу на одного працівника склали 4 дні, а на всіх працівників – 5544 дні (4×792), або 44352 години (5544×8).

Внутрішньо змінний приріст робочого часу за один день склав 0,1 годину ($8,1-8$), а за всі відпрацьовані дні – 22176 годин ($0,1 \times 280 \times 792$). Загальні втрати часу складають 22176 годин ($-44352+22176$).

Величину цих втрат можна визначити по доплатних листах, які виписують робочим за виконання таких робіт, або по кількості забракованих виробів, а також по нарядах на оплату з відміченою діагональною смугою, по актах, повідомленнях, відомостях про браковану продукцію [52].

3.2. Методика внутрішнього та зовнішнього контролю заробітної плати в умовах легалізації трудових відносин

Контроль дотримання трудового законодавства та розрахунків з оплати праці є трудомістким і відповідальним. Досліджуючи питання розрахунків з оплати праці слід пам'ятати, що за бухгалтерськими даними криються різнобічні інтереси роботодавця, працівника і держави. У ринкових економічних умовах трудові відносини стають елементом ринку праці через зростаючу потребу у наймі працівників. Для працівника заробітна плата являється елементом ринку, отриманим доходом, який він отримує в результаті реалізації здатності до праці. Для підприємства оплата праці - витрати, які включають у собівартість продукції, робіт, послуг [33].

Для держави заробітна плата є об'єктом державного регулювання, з одного боку, а з іншого – об'єктом оподаткування.

З метою оцінки характеру дотримання трудового законодавства суб'єктом господарювання та правильності розрахунків з оплати праці у ході перевірки необхідно виконати такі завдання:

1. Впевнитися у наявності внутрішніх документів, що регулюють у трудові відносини та питання оплати праці.
2. Встановити ступінь дотримання у внутрішніх положеннях гарантій праці та її оплати, що врегульовано законодавчими актами.
3. Перевірити порядок дотримання норм трудового законодавства,.
4. Оцінити достовірність інформації про використання робочого часу.
5. Перевірити та оцінити стан бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю щодо дотримання законодавства та розрахунків з оплати праці.
6. Дати оцінку повноти відображення операцій з нарахування заробітної плати, здійснення утримань із неї та нарахувань на ФОП в бухгалтерському обліку.
7. Встановити ступінь достовірності, об'єктивності та повноти відображення операцій щодо розрахунків з оплати праці.

8. Перевірити дотримання податкового законодавства.

Об'єкти, джерела інформації, методичні прийоми організації контролю дотримання трудового законодавства, оформлення трудових відносин та розрахунків з оплати праці показано на рис. 3.3.

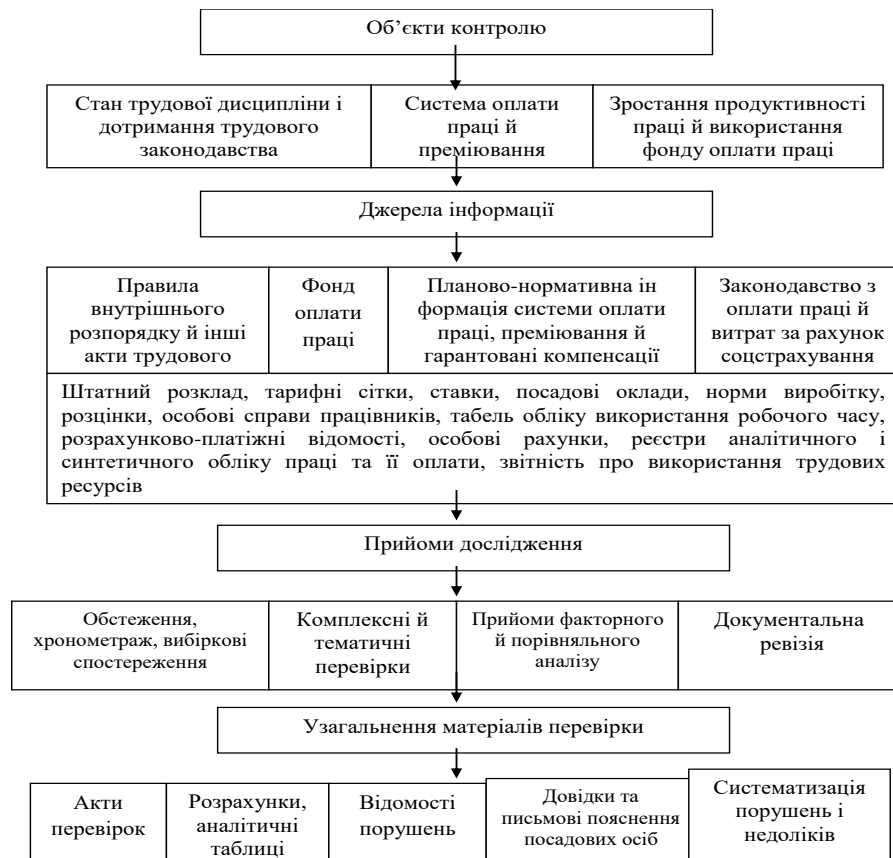


Рис. 3.3. Схема організації контролю за використанням трудових ресурсів і коштів на оплату праці

Джерело: розробка автора

Основними джерелами перевірки є:

- штатні розклади, посадові оклади, тарифні сітки, розцінки, нормативи виробітку;

- основні форми первинної облікової документації для визначення кількісного складу працівників (накази та розпорядження, особиста картка; особові рахунки, таблиця обліку використання робочого часу та інші документи, які характеризують оплату у грошовій або натуральній формі, розміри пільг і компенсацій);

- колективні договори та трудові угоди;
- облікові реєстри, довідки, розрахунки для нарахування заробітної плати;
- реєстри синтетичного та аналітичного обліку, звітність підприємства.

Для перевірки правильності нарахування та виплати заробітної плати слід ретельно ознайомитися з встановленими нормами для різних форм оплат. Зокрема, при здійсненні розрахунків з оплати праці у натуральній формі.

При перевірці правильності нарахувань на ФЗП може статися ситуація, що ці питання уже перевірені інспекторами фондів. У такому разі аудитор у відповідності з МСА 600 «Використання роботи іншого аудитора» може використати результати його перевірки, зробивши відповідне посилання в аудиторському звіті. Підсумком перевірки правильності нарахування внесків за страхуванням є порівняння даних нарахування за даними підприємства та даними перевірки. Програма повинна охоплювати такі питання:

- перевірка наявності внутрішніх нормативних документів, які регулюють трудові відносини на підприємстві;
- відповідність встановлених державою гарантій і компенсацій щодо роботи і її оплати у внутрішніх нормативних документах чинному законодавству;
- дотримання на підприємстві встановлених державою гарантій і компенсацій щодо роботи і її оплати;
- перевірка вхідних залишків в розрахунках по оплаті праці;
- перевірка правильності нарахувань на заробітну плату та утримань із неї;
- перевірка своєчасності виплати заробітної плати;
- перевірка правильності бухгалтерського обліку заробітної плати;
- перевірка достовірності залишків, відображених у фінансовій звітності підприємства.

План перевірки має охоплювати наступні питання:

- перевірка наявності внутрішніх нормативних документів, які регулюють трудові відносини на підприємстві;

- відповідність встановлених державою гарантій і компенсацій положенням внутрішніх документів;
- перевірка вхідних залишків в розрахунках по оплаті праці;
- перевірка повноти відображення в обліку операцій по заробітній платі;
- перевірка правильності нарахувань на заробітну плату і утримань з неї;
- перевірка своєчасності видачі заробітної плати;
- перевірка правильності бухгалтерського обліку заробітної плати;
- перевірка достовірності залишків, відображених у фінансовій звітності підприємства, стани розрахунків по заробітній платі і по державних цільових фондах (3.4).



Рис. 3.4. Основні етапи організації системи внутрішнього аудиту на

Джерело: розробка автора

За наявності відхилень в залишках по рахунках оплати праці у осіб, які повіряють за цю частину облікової роботи, беруть пояснення, з'ясовують причини і приводять у відповідність вхідні залишки.

На наступному етапі перевіряють відповідність синтетичного і аналітичного обліку в розрахунках по оплаті праці, страхуванню та оподаткуванню. Результати відображають в робочому документі. Запропонований план аудиту дотримання трудового законодавства та розрахунків за виплатами працівникам (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

План аудиту дотримання трудового законодавства та розрахунків за виплатами працівникам

№	Перелік процедур	Виконавець	Термін перевірки	Примітки
1	2	3	4	5
1	Перевірка наявності і відповідності чинному законодавству: - колективного договору; - положення про оплату праці; - положення про преміювання; - інших нормативних документів.	Бухгалтер Іванець	01.10.21	Є наявності і відповідають
2	Наявність і відповідність чинному законодавству документів по кадровому складу: - наказів про прийом, звільнення; - табелів обліку робочого часу; - штатного розкладу (при почасовій оплаті); - нарядів і розцінок (при відрядній формі); - договорів цивільно-правового характеру (трудових угод)	Бухгалтер Іванець	01.10.21	Є наявності і відповідають
3	Перевірка залишків по розрахунках з оплати праці: - по роках (залишок на кінець попереднього року рівний залишку на початок звітнього періоду); - синтетичного і аналітичного обліку.	Бухгалтер Павлов	01.10.21	Відхилення не виявлені
4	Перевірка відповідності прізвищ та сум в розрахункових і платіжних відомостях	Іванець	01.10.21	-
5	Факти видачі заробітної плати натурою (відзначити для перевірки внесення до складу валових доходів, обчислення податку на додану вартість, застосування звичайної ціни)	Іванець	01.10.21	Немає фактів

Закінчення табл. 3.5

1	2	3	4	5
6	За наявності видачі позик – перевірка договорів і істотних умов в них (повернення і терміни)	Павлов	02.10.21	Дотримані
7	Перевірка відповідності наказів і фактичних виплат	Павлов	02.10.21	Вірно
8	При відрядній платні праці – перевірка відповідності обсягів виконаних робіт і бази нарахування відрядної платні праці	Іванець	02.10.21	Відповідають
9	При роботі неповний місяць – перевірка правильності нарахування заробітної плати по посадових окладах	Бухгалтер Павлов	02.10.21	Вірно
10	Перевірка правомірності надання додаткових відпусток	Бухгалтер Павлов н	02.10.21	Законно
11	Перевірка правильності нарахування заробітної плати за відпустку, компенсації за невикористану відпустку	Бухгалтер Павлов	03.10.21	Вірно
12	Перевірка нарахування виплат з непрацездатності	Бухгалтер Павлов	03.10.21	Вірно
13	Перевірка правильності утримань по виконавчих листах	Іванець	03.10.21	Вірно
14	Перевірка відповідності чинному законодавству нарахувань, утримань внесків і зборів до державного пенсійного фонду, фонд соціального страхування, фонд державного страхування на випадок безробіття, фонд страхування від нещасних випадків на виробництві.	Іванець	03.10.21	Нараховані вірно
15	Перевірка повноти і своєчасності перерахувань внесків і зборів до державних фондів пенсійного і соціального страхування	Бухгалтер Павлов	04.10.21	Своєчасно
16	Складання списку виявлених помилок і порушень	Бухгалтер Павлов	04.10.21	Немає
17	Зіставлення сум, відображених у фінансовій звітності, із залишками в регістрах бухгалтерського обліку і Головній книзі	Бухгалтер Сидоренко	04.10.21	Відхилень немає

Джерело: розробка автора

Під час перевірки виплати доплат та премій слід встановити:

- виконання умов виплати премії;
- правильно визначити осіб, які підлягають преміюванню;
- правильність застосування нормативів.

Здійснюючи дослідження, необхідно впевнитися, що у суб'єкта господарювання відсутні типові помилки і порушення в обліку і звітності щодо

розрахунків з оплати праці, серед яких найбільш розповсюдженими вважаються наступні:

1. Сума нарахованої заробітної плати за даними первинної документації не відповідає даним облікових регістрів, що свідчить про викривлення оборотів і залишків за рахунком 66. Як результат – на підприємстві недостовірно відображені витрати на оплату праці.

За наявності суттєвих порушень аудитор повинен розширити рамки дослідження, а за необхідністю – змінити метод організації перевірки. При несуттєвих відхиленнях приймається рішення щодо повноти, достовірності, об'єктивності, закономірності відображених операцій із нарахування оплати і утримань з неї і переносять результати вибіркового дослідження на всю генеральну сукупність. При встановленні відхилень визначають їх суттєвість, причини виникнення та приймають рішення щодо подальших дій перевіряючого. При перевірці інших нарахувань з оплати праці користуються вимогами відповідного чинного законодавства і перевіряють правильність і законність проведених нарахувань і утримань.

За результатами вибіркової перевірки аналітичних рахунків розрахунків з оплати праці складають робочий документ, у якому відображають встановлені порушення. На наступному етапі аудитор повинен перевірити розрахунки суб'єкта господарювання із соціальними фондами. Передусім необхідно перевірити відповідність залишків по рахунку 65 за даними суб'єкта господарювання і даними відповідних фондів.

3.3. Напрями удосконалення обліково-інформаційної системи агрофірми за результатами аналізу та контролю виплат працівникам

Одним з дієвих інструментів боротьби з неформальним сектором економіки став фінансовий контроль, який дозволяє виявляти та запобігати злочинам проти інтересів держави і дестабілізації економіки. Враховуючи

характер кризи, яка виникла внаслідок пандемії, дослідження інструментів та способів протидії тіньовому сектору економіки стає все актуальнішим.

За різними експертними оцінками до 50% бізнесу перебуває у тіні. Статистична інформація, яку наводить Державна податкова служба України, свідчить, що 90% підприємств України порушують податкове законодавство. Значна частка цих порушень пов'язана з ухиленнями від сплати податків і пов'язана з недосконалістю податкового законодавства, неефективністю податкового контролю та низьким рівнем соціальної відповідальності бізнесу [58].

Офіційне укладання трудових відносин та виплата належної заробітної плати регламентовані низкою законодавчо-нормативних документів та являються засобами соціальної захищеності працівників. Виплати працівникам є важливим об'єктом податкового контролю, функціональні особливості якого визначено Податковим кодексом України. До основних способів здійснення податкового контролю відносяться: ведення обліку платників податків, інформаційно-аналітичне забезпечення, перевірки та звірки відповідно до норм Податкового кодексу України, контроль за дотриманням законодавчих актів, моніторинг операцій та опитування посадових осіб і працівників.

Податкові перевірки являються тільки одним із способів податкового контролю. Статтею 75 ПКУ встановлено види перевірок, у тому числі позапланового характеру, які можуть проводити контролюючі органи (табл. 3.6) [24].

Від ефективного функціонування податкового контролю залежить стан надходжень до бюджету, що прямим чином впливає на розвиток економіки і рівень життя суспільства. Тому створення ефективної системи контролю за податковими надходженнями повинно входити до числа основних завдань соціально-економічної політики держави.

У зарубіжній практиці основними механізмами реалізації податкового контролю являються правовий, інформаційний, економічний та соціальний. Як свідчить практика європейських країн максимізувати легалізацію трудових відносин можна за допомогою поєднання санкцій та стимулів.

Таблиця 3.6

Методичні прийоми фінансового контролю оподаткуванням виплат працівникам

Вид перевірки	Предмет перевірки	Примітки
Камеральна	податкова звітність	проводиться посадовими особами у приміщенні контролюючого органу. Згода та присутність платника податків не обов'язкові
Документальна	своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати податків і зборів; дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками	позапланові перевірки проводяться у випадку наявності інформації про ухилення від оподаткування заробітної плати, у тому числі не укладання трудових договорів
Фактична	дотримання роботодавцем чинного законодавства щодо оформлення трудових відносин з працівниками, порядок обліку виконаної працівником роботи та витрат на оплату праці, відомості про виплати працівникам	здійснюється без попередження платника податків

Джерело: розробка автора

Тому серед сучасних заходів фінансового контролю детінізації заробітної плати ефективними стають:

- взаємодія органів виконавчої влади, місцевого самоврядування та інших зацікавлених сторін щодо легалізації трудових відносин;
- інформаційні заходи для громадян щодо соціальних ризиків та наслідків нелегальної зайнятості;
- роз'яснювальна робота з роботодавцями щодо дотримання вимог чинного законодавства та ведення соціально відповідального бізнесу [53].

Ефективне функціонування податкового контролю детінізації заробітної плати залежить від комплексу методів і заходів, які мають стимулююче значення. Фінансовий контроль легалізації трудових відносин має базуватися на усуненні чинників, які спонукають бізнес ухилятися від оподаткування, та сприяти зростанню соціальної відповідальності бізнесу.

Механізми та інструменти боротьби з тіньовою економікою, унеможливлення її розвитку, визначення причин та наслідків виникнення такого явища утворюють політику детінізації економіки.

В умовах загострення економічної кризи актуалізується потреба у залученні усіх методів та заходів щодо розвитку офіційної економіки, легалізації трудових відносин та заробітної плати, якості інформаційного забезпечення цих процесів. При цьому системою, де формується інформація про стан трудових відносин, порядок нарахування заробітної плати, її оподаткування є облікова система, яка забезпечує потрібною інформацією не тільки процес прийняття управлінських рішень, але й суб'єктів зовнішнього контролю.

Отже в ринкових умовах заробітна плата відіграє важливу роль у впровадженні ефективних методів мотивації та стимулювання усіх учасників трудових відносин. Тому для зменшення перебування трудових відносин у тіні перш за все необхідно застосовувати мотиваційні механізми щодо роботодавців як суб'єктів офіційного найму та працівників, які мають бути інформовані щодо їх соціального захисту.

Галузеві особливості сільськогосподарського виробництва суттєво впливають на організацію обліку праці та її оплати, зокрема: сезонний характер робіт у рослинництві призводить до нерівномірного використання праці та ненормованого робочого часу; натуральна оплата праці потребує додаткового контролю за фактичним розміром такої оплати; впровадження різних форм та систем оплати праці викликає необхідність враховувати сучасні норми праці та її оплати; наявність значної кількості типових первинних документів не забезпечує достовірне відображення даних про трудові відносини та реальну заробітну плату.

Усі вказані фактори мають враховуватися роботодавцями для забезпечення формалізації трудових відносин та заробітної плати в умовах посилення вимог до детінізації економічних процесів. Таким чином, для повноцінного функціонування трудових відносин важливими стають поступове

створення ефективного механізму організації, регулювання та обліку заробітної плати і формування мотиваційного механізму, що базується на гармонійному поєднанні економічних стимулів та соціальних гарантій.

Висновки до розділу 3

На основі дослідження організації та методики аналізу та контролю заробітної плати працівників ТОВ «Агрофірма «Доступ» сформульовано наступні висновки:

1. Основними показниками, які характеризують ефективність використання трудових ресурсів, є дані про чисельність персоналу різних категорій і професій, його кваліфікацію та освітній рівень, витрати робочого часу, обсяг виробництва продукції, наданих послуг або виконаних робіт, а також інформація про рух особового складу господарюючого суб'єкта.

2. На кінець 2019 р. значення $K_{ал}$ більше за нормативне та наприкінці 2020 р. показник збільшився до 1,03. Значення коефіцієнту поточної ліквідності протягом 2019-2020 рр. перевищує нормативне значення та становить 3 та 2,15 відповідно. Отже, підприємство спроможне погасити поточні зобов'язання у короткостроковий термін, на кінець 2020 року підприємство платоспроможне

3. Проведені розрахунки підтверджують неефективне використання трудових ресурсів. В середньому одним робочим відпрацьовано 280 днів замість 284, у зв'язку з цим втрати робочого часу на одного працівника склали 4 дні, а на всіх працівників – 5544 дні (4×792), або 44352 години (5544×8). Внутрішньо змінний приріст робочого часу за один день склав 0,1 годину (8,1-8), а за всі відпрацьовані дні – 22176 годин ($0,1 \times 280 \times 792$). Загальні втрати часу складають 22176 годин ($-44352 + 22176$).

4. Розрахунок показує, що на підприємстві коефіцієнт загального обороту знизився в поточному періоді на 45,99% ($11,86/21,96 \times 100 - 100$), коефіцієнт обороту з приходу – на 41,26% ($6,99/11,9 \times 100 - 100$), коефіцієнт плинності кадрів – на 51,82% ($4,49/9,32 \times 100 - 100$). Зниження коефіцієнта загального

обороту і плинності кадрів пов'язане із зменшенням звільнених за власним бажанням на 54,66% ($34/75 \times 100 - 100$) в порівнянні з попереднім періодом. Для розробки заходів, направлених на закріплення робочих кадрів, необхідно з'ясувати причини звільнень за власним бажанням та за порушення трудової дисципліни.

5. Галузеві особливості сільськогосподарського виробництва суттєво впливають на організацію обліку праці та її оплати, зокрема: сезонний характер робіт у рослинництві призводить до нерівномірного використання праці та ненормованого робочого часу; натуральна оплата праці потребує додаткового контролю за фактичним розміром такої оплати; впровадження різних форм та систем оплати праці викликає необхідність враховувати сучасні норми праці та її оплати; наявність значної кількості типових первинних документів не забезпечує достовірне відображення даних про трудові відносини та реальну заробітну плату.

6. Особливості організації обліку на підприємствах аграрного сектору економіки мають враховуватися роботодавцями для забезпечення формалізації трудових відносин та заробітної плати в умовах посилення вимог до детінізації економічних процесів. Таким чином, для повноцінного функціонування трудових відносин важливими стають поступове створення ефективного механізму організації, регулювання та обліку заробітної плати і формування мотиваційного механізму, що базується на гармонійному поєднанні економічних стимулів та соціальних гарантій.

ВИСНОВКИ

У кваліфікаційній магістерській роботі здійснено теоретичне узагальнення і розв'язання науково-практичного завдання організації та методики та організації обліку, аналізу та контролю заробітної плати в умовах легалізації трудових відносин.

Проведені дослідження надали можливість сформулювати наступні висновки:

1. В ринкових умовах заробітна плата відіграє важливу роль у впровадженні ефективних методів мотивації та стимулювання усіх учасників трудових відносин. Тому для зменшення перебування трудових відносин у тіні перш за все необхідно застосовувати мотиваційні механізми щодо роботодавців як суб'єктів офіційного найму та працівників, які мають бути інформовані щодо їх соціального захисту.

2. Дослідження визначення та сутність поняття «заробітна плата» у національних та міжнародних стандартах, що за міжнародними стандартами заробітна плата розглядається у контексті виплат працівникам,

3. Галузеві особливості сільськогосподарського виробництва суттєво впливають на організацію обліку праці та її оплати, зокрема: сезонний характер робіт у рослинництві призводить до нерівномірного використання праці та ненормованого робочого часу; натуральна оплата праці потребує додаткового контролю за фактичним розміром такої оплати; впровадження різних форм та систем оплати праці викликає необхідність враховувати сучасні норми праці та її оплати; наявність значної кількості типових первинних документів не забезпечує достовірне відображення даних про трудові відносини та реальну заробітну плату. Усі вказані фактори мають враховуватися роботодавцями для забезпечення формалізації трудових відносин та заробітної плати в умовах посилення вимог до детінізації економічних процесів.

4. Для повноцінного функціонування трудових відносин важливими стають поступове створення ефективного механізму організації, регулювання

та обліку заробітної плати і формування мотиваційного механізму, що базується на гармонійному поєднанні економічних стимулів та соціальних гарантій.

5. В сучасних умовах заробітна плата відіграє важливу роль у впровадженні ефективних методів мотивації та стимулювання усіх учасників трудових відносин. Тому для зменшення перебування трудових відносин у тіні перш за все необхідно застосовувати мотиваційні механізми щодо роботодавців як суб'єктів офіційного найму та працівників, які мають бути інформовані щодо їх соціального захисту.

6. Основними показниками, які характеризують ефективність використання трудових ресурсів, є дані про чисельність персоналу різних категорій і професій, його кваліфікацію та освітній рівень, витрати робочого часу, обсяг виробництва продукції, наданих послуг або виконаних робіт, а також інформація про рух особового складу господарюючого суб'єкта.

7. На кінець 2019 р. значення $K_{ал}$ більше за нормативне та наприкінці 2020 р. показник збільшився до 1,03. Значення коефіцієнту поточної ліквідності протягом 2019-2020 рр. перевищує нормативне значення та становить 3 та 2,15 відповідно. Отже, підприємство спроможне погасити поточні зобов'язання у короткостроковий термін, на кінець 2020 року підприємство платоспроможне

8. Проведені розрахунки підтверджують неефективне використання трудових ресурсів. В середньому одним робочим відпрацьовано 280 днів замість 284, у зв'язку з цим втрати робочого часу на одного працівника склали 4 дні, а на всіх працівників – 5544 дні (4×792), або 44352 години (5544×8). Внутрішньо змінний приріст робочого часу за один день склав 0,1 годину (8,1-8), а за всі відпрацьовані дні – 22176 годин ($0,1 \times 280 \times 792$). Загальні втрати часу складають 22176 годин ($-44352 + 22176$).

9. Розрахунок показує, що на підприємстві коефіцієнт загального обороту знизився в поточному періоді на 45,99% ($11,86/21,96 \times 100 - 100$), коефіцієнт обороту з прийому – на 41,26% ($6,99/11,9 \times 100 - 100$), коефіцієнт плинності кадрів – на 51,82% ($4,49/9,32 \times 100 - 100$). Зниження коефіцієнта загального

обороту і плинності кадрів пов'язане із зменшенням звільнених за власним бажанням на 54,66% ($34/75 \times 100 - 100$) в порівнянні з попереднім періодом. Для розробки заходів, направлених на закріплення робочих кадрів, необхідно з'ясувати причини звільнень за власним бажанням та за порушення трудової дисципліни.

10. Галузеві особливості сільськогосподарського виробництва суттєво впливають на організацію обліку праці та її оплати, зокрема: сезонний характер робіт у рослинництві призводить до нерівномірного використання праці та ненормованого робочого часу; натуральна оплата праці потребує додаткового контролю за фактичним розміром такої оплати; впровадження різних форм та систем оплати праці викликає необхідність враховувати сучасні норми праці та її оплати; наявність значної кількості типових первинних документів не забезпечує достовірне відображення даних про трудові відносини та реальну заробітну плату.

11. Особливості організації обліку на підприємствах аграрного сектору економіки мають враховуватися роботодавцями для забезпечення формалізації трудових відносин та заробітної плати в умовах посилення вимог до детінізації економічних процесів. Таким чином, для повноцінного функціонування трудових відносин важливими стають поступове створення ефективного механізму організації, регулювання та обліку заробітної плати і формування мотиваційного механізму, що базується на гармонійному поєднанні економічних стимулів та соціальних гарантій.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Харазішвілі Ю.М., Коваль О.П. Детінізація заробітних плат як чинник соціального розвитку та забезпечення економічної безпеки України. Стратегічні пріоритети, № 4 (29). 2013. С. 38-49 URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/spa_2013_4_7 (дата звернення 15.11.2021).

2. Овсюк Н.В., Радченко О.Ю. Виплати працівникам за ПСБО 26 та МСФЗ (IAS) 19: порівняльний аспект. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2012. Вип. 3 (24). С. 360–368.).

3. Ярмолюк О. Ф. Удосконалення облікового забезпечення управління виплатами працівникам підприємства. Ефективна економіка. 2014. № 4,

4. Лєско І. О. Особливості обліку виплат працівникам на гірничозбагачувальних комбінатах метінвест холдінгу. *Економічні науки. Серія: Облік і фінанси*. 2013. Вип. 10 (3). С. 416–423. URL: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/espof_2013_10\(3\)__70.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/espof_2013_10(3)__70.pdf). (дата звернення 15.11.2021).

5. Орлов І. В. Проблемні питання обліку виплат працівникам: аналіз дисертаційних робіт. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. 2010. Вип. 18 (1). С. 141–146. URL: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npkntu_e_2010_18\(1\)__24.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npkntu_e_2010_18(1)__24.pdf). (дата звернення 02.11.2021).

6. Цятковська О. В. Основні аспекти організації бухгалтерського обліку виплат працівникам банків. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. 2014. Вип. 25. С. 462–466.

7. Оляднічук Н. В. Бухгалтерський облік розрахунків за виплатами працівникам та його удосконалення. *Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва*. 2014. Вип. 84. С. 149–155. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/zhpumus_2014_84_24.pdf. (дата звернення 30.10.2021).

8. Конвенція про захист заробітної плати № 95. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/993_146. (дата звернення 30.10.2021).

9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам». URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_011. (дата звернення 10.11.2021).

10. Про затвердження Національного положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.10.2003 № 601. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03#Тех>. (дата звернення 30.10.2021).

11. Ярмолюк О. Ф. Удосконалення облікового забезпечення управління виплатами працівникам підприємства. *Ефективна економіка*. 2014. № 4,

12. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi/laws/main.cgi?nreg=z0168-95&p=1316674681144030>. (дата звернення 30.10.2021).

13. Орлов І. В. Проблемні питання обліку виплат працівникам: аналіз дисертаційних робіт. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. 2010. Вип. 18 (1). С. 141–146. URL: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npkntu_e_2010_18\(1\)_24.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npkntu_e_2010_18(1)_24.pdf). (дата звернення 20.11.2021).

14. Кодекс законів про працю України: Закон України від 10.12.1971 р. № 322–VIII. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=322-0>. (дата звернення 10.11.2021).

15. Про відпустки: Закон України від 15.11.1996 № 504/96–ВР. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80>. (дата звернення 29.10.2021).

16. Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 р. № 108/95–ВР. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=108%2F95-%E2%F0>. (дата звернення 30.10.2021).

17. Про колективні договори та угоди: Закон України від 01.07.1993 р. № 3356–XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3356-12>. (дата звернення 27.11.2021).

18. Про пенсійне забезпечення: Закон України від 05.11.1991 р. № 1788–XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1788-12>. (дата звернення 10.11.2021).

19. Про недержавне пенсійне забезпечення: Закон України від 09.07.2003 р. № 1057–IV. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1057-15>. (дата звернення 30.11.2021).

20. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV (із змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua>. (дата звернення 28.11.2021).

21. Про прожитковий мінімум: Закон України від 15.07.1999 р. № 966–XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/966-14>. (дата звернення 10.11.2021).

22. Косова Т.Д., Афанас'єва І.І., Деркач О.С. Обліково-контрольне забезпечення легалізації трудових відносин та заробітної плати на підприємствах аграрного сектору економіки. *Збірник наукових праць Державного університету інфраструктури та технологій: Серія «Економіка і управління»*. Вип. 50. К.: ДУІТ, 2021. С. 64-73.

23. Методичні рекомендації з оплати праці робітників сільськогосподарських підприємств на збиранні зернових культур урожаю 2020 року / І. М. Демчак, В. О. Мариненко, В. М. Івченко та ін. Київ : НДІ «Укragenпромпродуктивність», 2020. 40 с. URL: https://rada.info/upload/users_files/04062009/40d02bc50c2dc0508103cd2a5c2fa458.pdf (дата звернення 15.11.2021).

24. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 06.11.2021).

25. Кірейцев Г.Г., Литвиненко В., Мавріна Н. Вплив глобалізації економіки на розвиток системи обліку в Україні. *Бухгалтерський облік і аудит*, 2014. № 4. С. 47-53.

26. Сопко В., Овсюк Н. Облік витрат на соціальний захист працівників підприємства. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2017. № 2. С.108-

125. URL: [http://zt.knute.edu.ua/files/2017/02\(91\)/09.pdf](http://zt.knute.edu.ua/files/2017/02(91)/09.pdf) (дата звернення 20.11.2021).

27. Тибінка Г.І. Організаційно-економічний механізм регулювання оплати праці в господарській системі України. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. URL: https://www.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2015/03/dis_Tybinka.pdf (дата звернення 10.11.2021)

28. Ткаченко Н.А. Особливості документального оформлення операцій з обліку праці та її оплати. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/osoblivosti-dokumentalnogo-oformlennya-operaciy-z-obliku-praci-ta-ii-oplati.html> (дата звернення 24.10.2021).

29. Семенов Г.А., Андрущенко Л.О. Організація обліку розрахунків з персоналом з оплати праці. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2009. № 2. С.180-187. URL: www.nbuv.gov.ua/portal/.../index.html (дата звернення 11.11.2021).

30. Боднарчук О.Г., Васьківська К.М., Левчук П.Р. До питання легалізації трудових відносин і виплати заробітної плати в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2020, № 9. С. 138-141. URL: http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/6571/1/6743_IR.pdf (дата звернення 27.10.2021).

31. Олієвська М.Г. Оптимізація процесів легалізації соціально-трудова відносин в Україні. *Вісник СумДУ. Серія "12 Економіка"*. 2011. № 4. С. 12-16. URL: <https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream-download/123456789/25417/1/Olijevs%27ka.pdf;jsessionid=B3B69693A18ED5C4D2927C534EA39581> (дата звернення 26.10.2021).

32. Афанас'єва І. І. Формування облікової політики підприємства: теорія і практика. *Вісник Одеського національного університету. Економіка*. 2013. Т. 18, Вип. 3(1). С. 24-26. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu_econ_2013_18_3\(1\)_8](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu_econ_2013_18_3(1)_8) (дата звернення 21.10.2021).

33. Овсяк Н.В. Комплаєнс-контроль у сфері трудових правовідносин. *Вісник Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського*.

2018. № 23. С. 662-667. URL: <http://global-national.in.ua/archive/23-2018/128.pdf> (дата звернення 20.10.2021).

34. Подмешальська Ю.В., Панченко А.М. Удосконалення організації обліку заробітної плати. *Економічна наука. Інвестиції: практика та досвід*. 2020. № 1. С. 58-62. URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/1_2020/11.pdf. (дата звернення 18.11.2021).

35. Островецька Р.Е. Теоретичні засади удосконалення організації обліку заробітної плати. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2014. № 797. С. 284-291. URL: <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/25426/1/40-284-291.pdf>. (дата звернення 10.11.2021).

36. Павленко Н.В., Виганяйло С.М., Пилипенко Н.М. Детінізація економіки України як чинник економічного зростання. *Економіка та держава: економічна наука*. 2021. № 7. С.21-28. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/7_2021/6.pdf (дата звернення 20.10.2021).

37. Зміни та доповнення до Галузевої угоди укладеної між Міністерством аграрної політики та продовольства України, Всеукраїнським об'єднанням організацій роботодавців «Федерація роботодавців агропромислового комплексу та продовольства України» і Професійною спілкою працівників агропромислового комплексу України в сільському господарстві на 2014–2016 роки від 28.05.2019 р. URL: <http://profapk.org.ua/cms/legislature/agreement/industry/selo.html> (дата звернення: 23.10.2021).

38. Уряд ухвалив законопроект щодо посилення захисту працівників. URL: <https://www.me.gov.ua/News/Detail?lang=uk-UA&id=7436fcdc-5c4e-4ac2-a1dd-ecb98109836a&title=UriadSkhvalivZakonoproktSchodoPosilenniaZakhistuPratsivnikiv> (дата звернення 10.11.2021).

39. Афанас'єва І.І. Впровадження положень директив ЄС в Україні. *Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля*, № 3 (233), 2017. С. 9-12. URL: <http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi->

bin/irbis_nbu/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=VSUNU_2017_3_3 (дата звернення 21.10.2021 р.).

40. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2007. 236 с.

41. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2005. 548 с.

42. Про затвердження Інструкції зі статистики заробітної плати: Наказ Державного комітету статистики України від 13.01.2004 № 5 URL://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04#Text. (дата звернення 10.11.2021).

43. Островерха Р.Е. Теоретичні засади удосконалення організації обліку заробітної плати. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2014. № 797. С. 284-291. URL: <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/25426/1/40-284-291.pdf>.

44. Шульга Н. В. Облік і аудит розрахунків з оплати праці та аналіз ефективності використання трудових ресурсів : автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09. К., 2008. 18 с.

45. Мельник Т.Г. Облік, аналіз та аудит праці і її оплати: авт. дис. на здоб. наук. ступ. канд. екон. наук: 08.06.04. К., 2005. 18 с,

46. Голов С.Ф. Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні : автореф. дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09. К., 2009. 35 с.

47. Про затвердження Інструкції про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, заав. Міністерством фінансів України від 20.04.2013 № 469. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0508-15#Text> . (дата звернення 25.05.2021).

48. Єгорова О. В., Дорогань-Писаренко Л. О., Тютюнник Ю. М. Економічний аналіз: навч. посіб. Полтава : РВВД ПДАА, 2018. 290 с. URL: <http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/bitstream/123456789/1260/1/%D0%95%D0%BA%> (дата звернення 25.05.2021).

49. Афанас'єва І.І. Інформаційна система управлінського обліку в умовах діджиталізації економіки. *Збірник наукових праць Державного університету інфраструктури: Серія «Економіка і управління»*. Вип. 49. К.: ДУІТ, 2021. С. 32-40. DOI: 10.32703/2664-2964-2021-49324. URL: <https://em.duit.in.ua/index.php/home/article/view/3/3> . (дата звернення 25.05.2021).

50. Пархоменко В.М. Достовірність фінансової звітності. *Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: збірник матеріалів ІХ Міжнар. наук.-практ. конф.* (26 лютого 2015 р., м. Київ) / відп. за вип. Б.В. Мельничук. Київ: ННЦ «ІАЕ». 2015. С. 315–319.

51. Кащена Н.Б. Аналіз господарської діяльності підприємства : навч. посібник. Харк. держ. ун-т харч. та торг. Харків, 2013. 396 с.

52. Афанас'єва І.І. Гармонізація національного аудиту в контексті інтеграційних процесів. *Збірник наукових праць ДУІТ, Серія Економіка і управління*, Вип. 41 (1), 2018. С. 104-112. URL: <http://old.duit.edu.ua/wp-content/uploads/2019/02/pdf-11.pdf>.

53. Петрицька О.С. Організація внутрішнього аудиту на підприємствах. *Приазовський економічний вісник*, Випуск 5(16), 2019. С. 356-359. URL: http://pev.kpu.zp.ua/journals/2019/5_16_uk/63.pdf.

54. Проскуріна Н.М. Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика : монографія. К. : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2011. С. 739.

55. Олійник Є.В. Переваги внутрішнього аудиту страхових компаній. URL: <http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/bitstream/123456789/2> (дата звернення 16.11.2020).

56. Офіційне укладання трудових відносин – це основа соціальної захищеності працівника, яке гарантує держава. URL: <https://pl.dsp.gov.ua/news/ofitsiine-ukladannia-trudovykh-vidnosy/> (дата звернення 06.11.2021).

57. Афанас'єва І.І., Розмислов О.М. Сучасні тенденції трансформації управлінського обліку. *Збірник наукових праць Державного університету інфраструктури та технологій: Серія «Економіка і управління»*. Вип. 48. К.: ДУ ІТ, 2020. С. 77-86. URL: <https://files.duit.edu.ua/uploads/%D0%A1%D0%B0%D0%B9%D1%82> (дата звернення 21.05.2021 р.).

58. Андрющенко І.Є., Шаповал С.С. Податковий контроль в системі протидії ухиленню від оподаткування. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5691> (дата звернення 25.11.2021).