

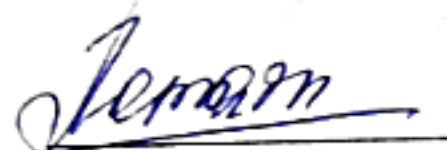
**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра адміністрування податків**

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

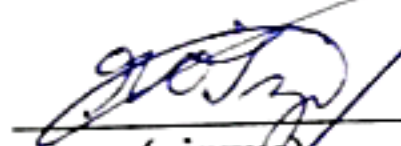
на тему: «Податкове консультування з обліку, оподаткування та контролю оплати праці»

Здобувача вищої освіти II курсу,
групи ОМП-22-4,
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»,
ОПП «Податкове консультування»


(підпис)

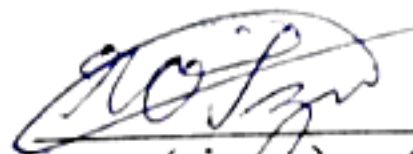
Лоташ
Роман Вікторович

Науковий керівник


(підпис)

Ізмайлов
Ярослав Олексійович,
д.е.н., професор

Керівник освітньо-професійної
програми


(підпис)

Ізмайлов
Ярослав Олексійович,
д.е.н., професор

Допущено до захисту за рішенням кафедри адміністрування податків,
протокол від «26» 01 2024 № 5

Завідувач кафедри
адміністрування податків

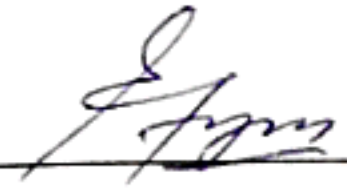

(підпис)

Іванишина Ольга
Степанівна,
к.е.н., доцент

Реєстрація № 12

15.01.2024

(дата)


(підпис відповідальної особи)

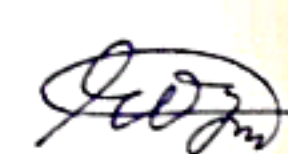
Результати перевірки

до захисту

(до захисту, на доопрацювання)

26.12.2023

(дата)



(підпис)

Результат захисту

75/С/4

(оцінка)

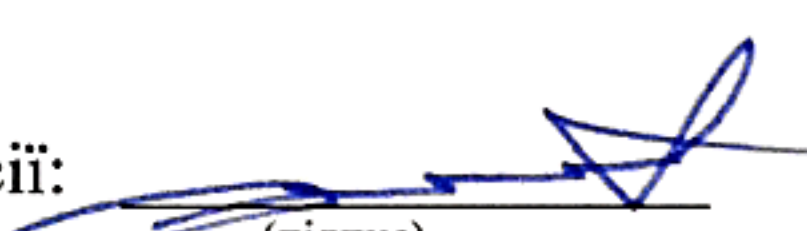
06.02.2024

(дата)



(підпис)

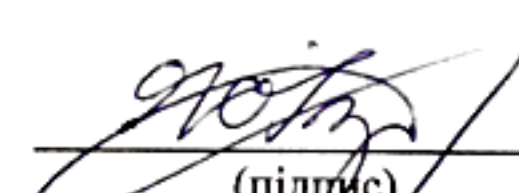
Голова комісії:


(підпис)

І. Л. Романов

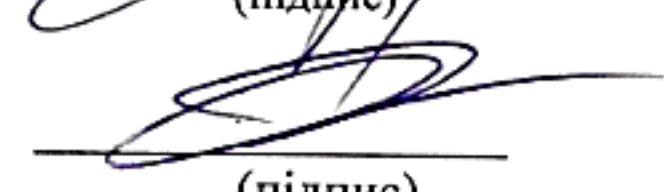
(ініціали, прізвище)

Члени комісії:


(підпис)

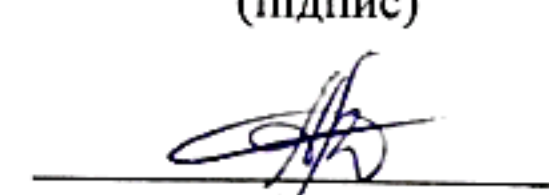
Я. О. Ізмайлов

(ініціали, прізвище)


(підпис)

Ю. В. Панура

(ініціали, прізвище)


(підпис)

Т. В. Тучак

(ініціали, прізвище)

Секретар комісії:

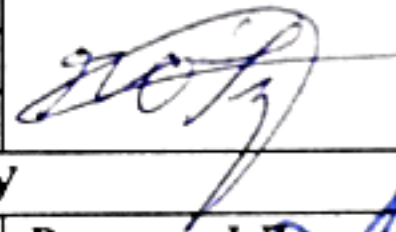


М. В. Яруш

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, П.І.П.: керівника, голови комісії членів комісії, секретаря, (підписи)
------------------	-------------------------	--------------------------	----------	--

ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КЕРІВНИКОМ ТА РЕЦЕНЗЕНТОМ

1.Зміст випускної роботи (якість теоретичного матеріалу, його зв'язок з практичним, вміння представляти матеріал в логічній послідовності, наявність висновків та пропозицій)	від 0 до 30	19		
2.Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10	9		
3.Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни	від 0 до 5	5		
4. Рецензент	від 0 до 5	4		
РАЗОМ БАЛІВ*	від 0 до 50	38		

ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ

1.Доповідь	від 0 до 10	7		Романов І.Л.
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	4		Ізмайлов-Я.О.
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	19		Панура Ю.В.
5. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10	7		Тучак Т.В.
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	37		Яруш М.В.
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	від 0 до 100	75		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
75	C	4 (добре)	06.02.2024	Романов І.Л. Ізмайлов Я.О. Панура Ю.В. Тучак Т.В. Яруш М.В.

ПРАВИЛА ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНОК ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ECTS	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	3 (задовільно)
60-69	D	
50-59	E	
35-49	FX	2 (незадовільно)

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра фіскального адміністрування
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Затверджую
Завідувач кафедри

 О. С. Іванишина

« 16 » 01 2023

**Завдання на кваліфікаційну роботу
здобувачу вищої освіти
Лоташа Роману Вікторовичу**

1. Тема кваліфікаційної (дипломної) роботи «Податкове консультування з обліку, оподаткування та контролю оплати праці»
2. Затверджена наказом ректора від 30.11.2022 № 1254
3. Строк здачі закінченої роботи – 05.02.2024

Цільова установка – дослідження напрямків удосконалення обліку, оподаткування та контролю оплати праці з використанням податкового консультування.

Метою кваліфікаційної роботи є вивчення теоретичних та практичних засад обліку, оподаткуванню і контролю розрахунків з оплати праці та визначення напрямків їх удосконалення з використанням податкового консультування. Об'єктом дослідження є діюча система обліку та оподаткування операцій з оплати праці ТОВ «Вальта».

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

- Вихідні дані до роботи сучасні наукові праці українських, зарубіжних науковців, статті в періодичних виданнях з проблематики.
4. Перелік графічного матеріалу – 16 таблиць, 6 рисунків.

5. Зміст кваліфікаційної роботи (перелік питань за кожним розділом)
- Розділ 1. Теоретичні аспекти обліку та оподаткування розрахунків з оплати праці
- 1.1. Економічна сутність, функції, види, форми оплати праці
- 1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку розрахунків з оплати праці
- 1.3. Роль та значення консультацій з питань організації обліку і оподаткування праці
- Розділ 2. Організація та методика обліку, оподаткування та контролю розрахунків з оплати праці
- 2.1. Особливості організації первинного, синтетичного та аналітичного розрахунків з оплати праці
- 2.2. Методика та організація обліку оподаткування оплати праці
- 2.3. Відображення виплат працівникам у статистичній та спеціальній звітності
- 2.4. Особливості внутрішнього контролю розрахунків з оплати праці на підприємстві
- Розділ 3. Пропозиції з удосконалення організації обліку, оподаткування та контролю розрахунків з оплати праці
- 3.1. Удосконалення характеру і змісту обліково-аналітичної роботи по розрахунку оплати праці
- 3.2. Шляхи удосконалення контролю розрахунків з оплати праці на підприємстві
- 3.3. Облік та оподаткування заробітної плати в умовах воєнного стану

6. Календарний план виконання роботи

№ п/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів	
		За планом	Фактично
1.	Вибір теми кваліфікаційної роботи та написання заяви на її затвердження	04.11.22	04.11.22
2.	Отримання завдання наукового керівника для виконання кваліфікаційної роботи	16.01.23	16.01.23
3.	Узгодження плану кваліфікаційної роботи з керівником	01.03.23	01.03.23
4.	Підготовка I розділу кваліфікаційної роботи та подання її керівнику	19.05.23	19.05.23
5.	Підготовка II розділів кваліфікаційної роботи та подання її керівнику	15.09.23	15.09.23
6.	Підготовка III розділів кваліфікаційної роботи та подання її керівнику	10.11.23	10.11.23
7.	Підготовка вступу та висновків	30.11.23	30.11.23
8.	Доопрацювання роботи з урахуванням зауважень наукового керівника	15.12.23	15.12.23
9.	Отримання відгуку наукового керівника	26.12.23	26.12.23
10.	Перевірка роботи в системі антиплагіат	05.01.24	05.01.24
11.	Отримання зовнішньої рецензії	12.01.24	12.01.24
12.	Отримання допуску зав. кафедри до захисту	15.01.24	15.01.24
13.	Попередній захист роботи	16-17.01.24	16-17.01.24
14.	Захист дипломної роботи	05-06.02.24	05-06.02.24

Дата видачі завдання « 16 » січня 2023

8. Керівник кваліфікаційної роботи

Я. О.

9. Керівник освітньо-професійної програми

Я. О.

10. Завдання до виконання отримав здобувач вищої освіти

Р.

АНОТАЦІЯ

«Податкове консультування з обліку, оподаткування та контролю оплати праці»

Мета роботи є вивчення теоретичних та практичних засад обліку, оподаткуванню і контролю розрахунків з оплати праці та визначення напрямків їх удосконалення з використанням податкового консультування.

Завданнями роботи є: визначити економічну сутність розрахунків з оплати праці та їх функцій, форм та систем оплати праці; розглянути нормативно-правове забезпечення розрахунків з оплати праці; вивчити зарубіжний досвід організації оплати праці та її оподаткування; ознайомиться з порядком здійснення первинного, синтетичного та аналітичного обліку розрахунків з оплати праці на досліджуваному підприємстві; дослідити методики оподаткування розрахунків з оплати праці; проаналізувати фінансову, податкову статистичну та спеціальну звітність з оплати праці; визначити пропозиції з удосконалення характеру і змісту обліково-аналітичної роботи розрахунків з оплати праці; виокремити шляхи удосконалення контролю розрахунків з оплати праці на підприємстві, вивчити організацію обліку оплати праці в умовах форс мажору.

Об'єктом дослідження є діюча система обліку та оподаткування операцій з оплати праці ТОВ «Вальта».

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

За результатами дослідження сформульовані шляхи удосконалення контролю розрахунків з оплати праці на підприємстві та організаційні засади обліку оплати праці в умовах воєнного часу.

Одержані результати можуть бути використані податковими консультантами під час надання рекомендацій суб'єктам господарювання з системі обліку, оподаткування і контролю з оплати праці.

Дипломна робота містить 83 сторінки, 16 таблиць, 6 рисунків, список використаних джерел з 43 найменувань.

Ключові слова: облік, оподаткування, контроль оплати праці, фонд оплати праці. Податок на доходи фізичних осіб, оптимізація.

Рік виконання дипломної роботи – 2023.

Рік захисту роботи – 2024.

ANNOTATION
**«Tax consulting on accounting, taxation
and control of labour remuneration»**

The purpose of the work is to study the theoretical and practical principles of accounting, taxation and control of labour remuneration payments and to identify areas for their improvement using tax consulting.

The objectives of the study are: to determine the economic essence of payroll and its functions, forms and systems of remuneration; to consider the regulatory and legal support of payroll; to study foreign experience in organising remuneration and its taxation; to get acquainted with the procedure for primary, synthetic and analytical accounting of payroll at the enterprise under study; to study the methods of taxation of payroll; to analyse financial, tax statistical and special reporting on payroll.

The object of the study is the current system of accounting and taxation of labour remuneration transactions at Valta LLC.

The subject of the study is a set of theoretical, methodological and practical aspects of accounting, taxation and control of payroll.

Based on the results of the study, the author formulates ways to improve control over payroll at an enterprise and the organisational principles of payroll accounting in wartime.

The obtained results can be used by tax consultants when providing recommendations to business entities on the system of accounting, taxation and control of labour remuneration.

The thesis consists of 83 pages, 16 tables, 6 figures, and a list of 43 references.

Keywords: accounting, taxation, labour remuneration control, payroll. Personal income tax, optimisation.

The year of completion of the thesis is 2023.

Year of thesis defence: 2024.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ	
РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ	8
1.1. Економічна сутність, функції, види, форми оплати праці	8
1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку розрахунків з оплати праці	13
1.3. Роль та значення консультацій з питань організації обліку і оподаткування оплати праці.....	17
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА	
КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ.....	23
2.1. Особливості організації первинного, синтетичного та аналітичного обліку розрахунків з оплати праці.....	23
2.2. Методика та організація обліку оподаткування оплати праці.....	28
2.3. Відображення виплат працівникам у статистичній та спеціальній звітності.	34
2.4. Особливості внутрішнього контролю розрахунків з оплати праці на підприємстві	41
РОЗДІЛ 3. ПРОПОЗИЦІЇ З УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ,	
ОПОДАТКУВАННЯ ТА КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ	49
3.1. Удосконалення характеру і змісту обліково-аналітичної роботи по розрахунках з оплати праці	49
3.2. Шляхи удосконалення контролю розрахунків з оплати праці на підприємстві	53
3.3. Облік та оподаткування заробітної плати в умовах воєнного стану	58
ВИСНОВКИ	69
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	73

ВСТУП

Актуальність теми. Розбудова ринкової економіки країни й всі пов'язані із цим трансформаційні процеси мають здійснюватися у інтересах людини для поліпшення якості її життя. Не применшуючи значення інших соціально-економічних явищ, що входять до складу соціально-трудова відносин (зайнятість, охорона праці, розвиток персоналу тощо), зазначимо, що надзвичайно важливими сьогодні є ті з них, які пов'язані з організацією та ефективністю оплати праці.

Оплата праці є найбільш суперечливою категорією системи умов праці, оскільки відображає різноманітні інтереси сторін соціально-трудова відносин, їхні успіхи та невдачі. Вона є одним з найважливіших показників, що характеризує рівень економічного та соціального стану суспільства, і залежить, насамперед, від продуктивності праці. З метою здійснення постійного контролю за використанням фонду оплати праці, оптимальним використанням коштів, що виділяються на оплату праці, дотриманням законодавства щодо правильності сплати податків та інших питань, пов'язаних з правильним нарахуванням і виплатою доходів працівників, компанії звертаються до послуг податкових консультантів.

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

Неточний розрахунок заробітної плати автоматично призводить до низки помилок та порушень при нарахуванні ПДФО, ЄСВ та податку на прибуток. Єдиний спосіб уникнути таких помилок - мати достатній рівень знань для проведення всіх розрахунків, пов'язаних із заробітною платою, і вирішити основні проблеми, які виникають у цій сфері.

Питання методики бухгалтерського обліку, контролю праці та оподаткування заробітної плати розглядалися у роботах таких авторів як: Білуха М., Бутинця Ф., Васильчак С., Калина А., Лень В., Плаксієнко В.,

Подмешальська Ю., Сердюк В., Сук Л., Сук П., Ткаченко Н. та інші. Дослідженню питань та проблем з податкового консультування присвячені роботи таких вітчизняних вчених, як: Ткачика Ф., Скоромцової Т., Смірної О., Тучак Т. та інших.

Мета і завдання дослідження. Метою кваліфікаційної роботи є вивчення теоретичних та практичних засад обліку, оподаткування і контролю розрахунків з оплати праці та визначення напрямків їх удосконалення з використанням податкового консультування.

Відповідно до мети роботи сформовано перелік наступних завдань:

- визначено економічну сутність розрахунків з оплати праці та їх функцій, форм та систем оплати праці;
- розглянуто нормативно-правове забезпечення розрахунків з оплати праці;
- вивчен зарубіжного досвіду організації оплати праці та її оподаткування;
- ознайомлено з порядком здійснення первинного, синтетичного та аналітичного обліку розрахунків з оплати праці на досліджуваному підприємстві;
- досліджено методики оподаткування розрахунків з оплати праці;
- проаналізовано фінансову, податкову статистичну та спеціальну звітність з оплати праці;
- визначено пропозиції з удосконалення характеру і змісту обліково-аналітичної роботи розрахунків з оплати праці;
- виокремлено шляхи удосконалення контролю розрахунків з оплати праці на підприємстві.
- організацію обліку оплати праці в умовах форс мажору.

Об'єктом дослідження є діюча система обліку та оподаткування операцій з оплати праці ТОВ «Вальта».

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

Теоретична частина роботи написана на основі аналізу джерел навчальної,

монографічної та періодичної літератури з обраної теми, а також нормативно-правових документів з обліку розрахунків за виплатами працівникам.

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

Методи дослідження. У процесі написання кваліфікаційної роботи застосовувалися наступні методи дослідження: порівняльно-правовий – при дослідженні та аналізі нормативно-правової бази бухгалтерського обліку оплати праці; системно-структурний – при аналізі організаційних та методологічних підходів до відображення розрахунків з оплати праці; статистичний – при зборі та аналізі даних; елементи методу бухгалтерського обліку (рахунки, подвійний запис, документування, балансове узагальнення і звітність); прийоми економіко-математичного моделювання.

Кваліфікаційна робота містить сторінок, 10 рисунків, 13 таблиць, 60 використаних джерел, 7 додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

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

Оплата праці є важливим критерієм якості управління, який виражає відносини між працівниками, роботодавцями та державою. Для ефективного регулювання трудових відносин необхідно проаналізувати та чітко розмежувати основні принципи бухгалтерського, соціального та податкового законодавства з питань, пов'язаних з оплатою праці. Першим кроком у цьому аналізі є визначення сутності понять «заробітна плата» та «оплата праці», а також різниці між цими поняттями.

Частина вітчизняних нормативних документів, які стосуються питань оплати праці, наводять лише визначення сутності поняття «заробітна плата». Зокрема, прикладом є Кодекс законів про працю [15].

Глава VII Закону, що має назву «Оплата праці», не містить тлумачення її назви, а стаття 94 визначає заробітну плату як винагороду, обчислену, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.

Ця глава регулює такі важливі положення, як мінімальна заробітна плата, індексація виплат, системи оплати праці, порядок виплати заробітної плати за святкові та неробочі дні, графік виплати заробітної плати тощо.

Цей недолік притаманний не лише Кодексу законів про працю України, а й іншим нормативно-правовим актам, що регулюють сферу оплати праці. Найяскравішим прикладом є Закон України «Про оплату праці», який встановлює економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників та визначає сфери державного і договірної регулювання оплати праці. Однак закон не визначає поняття оплати праці, а визначення заробітної плати міститься в інших нормативних документах. Водночас у статті 4 Закону зазначено, що джерелом коштів на оплату праці працівників є частина доходу та інші кошти, одержані в результаті господарської діяльності [39].

Аналогічна ситуація щодо співвідношення оплати праці та заробітної плати склалася і в науковій літературі.

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

А. Колот у своїх працях обґрунтовує значні відмінності між цими категоріями. На думку науковця, оплата праці є синонімом не заробітної плати, а поняття організація заробітної плати. За твердженням вченого «оплата праці – це система відносин, пов'язаних із забезпеченням встановлення та здійснення власником підприємства виплат працівникам за використання їх ресурсу праці відповідно до законів, інших нормативних документів і трудового договору» [13].

Як система відносин, оплата праці характеризується низкою елементів. По-перше, оплата праці є основним чинником трудових відносин, які виникають на основі угоди між роботодавцем і працівником про виконання трудових обов'язків за винагороду.

В організаційному аспекті оплата праці характеризує обсяг роботи та розмір оплати в межах і понад норми, а також визначає порядок нарахування та виплати різних видів винагороди.

Правова складова оплати праці забезпечує отримання працівниками заробітної плати та інших виплат відповідно до державних гарантій, умов трудових договорів та результатів їхньої праці. Таким чином, система оплати праці - це сукупність гарантій, зобов'язань і відносин (трудових, організаційно-правових, фінансових, соціально-економічних) між працівниками та роботодавцями з приводу винагороди за працю.

Тому слід визнати, що термін «оплата праці» є ширшим і характеризує організацію оплати праці, процес регулювання різних її елементів та всю нормативно-правову базу в цій сфері, тоді як термін "заробітна плата" визначає право окремого працівника на отримання грошової винагороди, тобто заробітна плата є одним з елементів оплати праці.

Незважаючи на відмінності у трактуванні понять «оплата праці» та «заробітна плата», сутність оплати праці слід визначати, виходячи з поняття заробітної плати.

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

Таблиця 1.1

Дослідження визначення поняття «заробітна плата» у наукових джерелах

№ п/п	Нормативний документ, автор	Трактування поняття
1	ЗУ «Про оплату праці» [	«Заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникам за виконану ними роботу»[39]
2	Брезицька К.Ф.	«Заробітна плата – це плата за працю, а її величина – це ціна праці, яка визначається на ринку праці в результаті взаємодії попиту на конкретні види праці та її пропозицію» [1]
3	Дубовська О.В.	«Заробітна плата – грошовий вираз вартості ціни робочої сили, який виплачується працівникам за виконану ними роботу або надані послуги і спрямований на мотивацію досягнення бажаного рівня продуктивності праці [6].
4	Жидовська Н.М.	«Заробітна плата – це будь-яка винагорода, або заробіток, що обчислюється в грошах, котрі підприємець виплачує за працю, котра виконана, або має бути виконана, чи послуги, які або надані, або мають бути надані» [7]
5	Калина А.В.	«Заробітна плата – це частина доданої вартості у грошовій формі, яка в результаті розподілу надходить працівникам залежно від кількості та якості затраченої ними праці» [11]
6	Колот А.М.	«Заробітна плата – це економічна категорія, що відображає відносини між власником підприємства та найманими працівниками з приводу розподілу новоствореної вартості. Заробітна плата – це елемент ринку праці, що є ціною, за якою продаються послуги робочої сили» [13]
7	Швець Л.П.	«Заробітна плата – це елемент витрат виробництва, і той же час, головний чинник забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненнях високих кінцевих результатів» [42]

Як показує аналіз таблиці, підходи дослідників до тлумачення терміну «заробітна плата» є неоднозначними. Саме тому в літературі дослідники розглядають заробітну плату з кількох точок зору, а саме: з точки зору власника бізнесу, з позиції найманого працівника, як фактор ринку праці та грошовий вираз вартості робочої сили, як економічну категорію, що характеризує відносини між роботодавцями та найманими працівниками. З практичної точки зору сутність заробітної плати визначається функціями, які вона виконує.

Правові підстави для визначення та класифікації функцій оплати праці викладені в преамбулі Закону України «Про оплату праці»: це функції відтворення та стимулювання. Як соціально-економічна категорія, заробітна плата має також виконувати регулюючу та соціальну функції, функцію формування та функцію збалансування платоспроможності національного ринку [39].

Відтворювальна функція є засобом відтворення умов для досягнення і підтримки фізичного, професійного і духовного потенціалу населення. У її реалізації найбільше зацікавлені наймані працівники, і саме вона визначає масштаби та показники державного регулювання заробітної плати.

Стимулююча функція є засобом впливу заробітної плати на результати праці, як кількісні, так і якісні. Фактично ця функція відображає залежність заробітної плати від особистого внеску працівника та результатів діяльності колективу підприємства в цілому.

Функція регулювання є інструментом розподілу робочої сили за видами економічної діяльності, рівнем кваліфікації, спеціалізацією та якістю праці. Ця функція дозволяє вирішувати завдання регулювання ціни робочої сили на ринку праці відповідно до попиту та пропозиції, а також розподілу трудових ресурсів за регіонами, галузями та конкретними підприємствами.

Соціальна функція є засобом забезпечення соціальної справедливості, шляхом обмеження або стримування розвитку економічної та інших форм нерівності. Функція формування та збалансування платоспроможного потенціалу національного ринку є засобом узгодження попиту населення, підтвердженого його платоспроможністю, з пропозицією товарів. Оскільки величина платоспроможного попиту визначається потребами і доходами населення, заробітна плата використовується для створення рівноваги між попитом і пропозицією товарів.

У ринкових умовах традиційні функції заробітної плати розширилися і видозмінилися. У науковій літературі розрізняють структурну, захисну та інноваційну функції заробітної плати [10].

Структурна функція полягає у забезпеченні прогресивних

структурних змін, які гарантують вищий технологічний рівень суспільного виробництва. Внаслідок макроекономічних змін відбувається перерозподіл робочої сили на користь наукомістких галузей, соціально орієнтованих видів діяльності та галузей, що працюють на споживчий ринок. Захисна функція є засобом захисту національного ринку та інтересів різних соціальних груп. Роль захисної функції полягає у забезпеченні високої вартості робочої сили, що сприятиме збереженню трудових ресурсів країни. Суть інноваційної функції полягає в стимулюванні власника до вдосконалення технічної бази виробництва і зниження витрат, а також до впровадження нових форм і прогресивних систем оплати праці, які спонукають працівників до підвищення ефективності своєї праці. Ця функція досягається шляхом підвищення кваліфікації та освіти працівників, що супроводжується розширенням їх інноваційної діяльності.

Таким чином, можна підсумувати, що заробітна плата є багатофункціональною категорією. Її функції дають можливість зрозуміти її сутність та проблеми, які виникають у процесі вдосконалення механізму оплати праці.

Як категорія економіки, заробітна плата має свою структуру, затверджену інструкцією зі статистики заробітної плати [8]. Згідно з цією інструкцією, оцінка заробітної плати нового персоналу базується на понятті фонду оплати праці. Фонд заробітної плати включає виплати, здійснені працівникам за відпрацьований і невідпрацьований час, що підлягає оплаті, або за виконану роботу, незалежно від форм оплати праці та джерел фінансування.

Таблиця 1.2

Структура фонду оплати праці, затверджена інструкцією зі статистики заробітної плати

Фонд оплати праці		
Основна заробітна плата	Додаткова заробітна плата	Інші заохочувальні та компенсаційні виплати

1. Винагорода за виконану роботу. 2. % або комісійні нарахування залежно від обсягу доходів, якщо вони належать до основної роботи. 4. Гонорари штатним працівникам. 5. Оплата при переведенні на нижче оплачувану роботу. 6. Оплата при невиконанні норм виробітку та виготовленні бракованої продукції, не з вини працівника. 7. Оплата праці за відрядження. 8. Вартість виданої продукції, при натуральній формі оплати	1. Надбавки та доплати до тарифних ставок. 2. Систематичні премії та винагороди, у тому числі за вислугу років. 3. Відсотки або комісійні винагороди, виплачені додатково до тарифної ставки. 4. Оплата надурочної роботи та роботи у святкові та неробочі дні. 5. Нараховані суми індексації заробітної плати працівників. 6. Вартість безкоштовно наданого працівникам форменого одягу. Оплата за невідпрацьований час.	1. Нарахування за невідпрацьований час, що не передбачені чинним законодавством. 2. Одноразові винагороди у т. ч. ті, що здійснюються раз на рік. 3. Матеріальна допомога, що має систематичний характер, надана всім або більшості працівників 4. Виплати соціального характеру у грошовій і натуральній формі.
---	---	---

Враховуючи, що матеріальні чинники мають найбільший вплив на зацікавленість працівника в участі у виробничому процесі, важливо гарантувати працівникові достатній рівень індивідуальної оплати праці.

Ключовими показниками в механізмі визначення індивідуальної заробітної плати є форми і системи оплати праці. Ці елементи оплати праці дають змогу встановити залежність між розміром винагороди та кількістю, якістю і результатами праці.

Підприємства обирають форми і системи оплати праці відповідно до сфери своєї діяльності, характеру трудових операцій і технологічних процедур, що застосовуються у виробничому процесі, та затверджують їх у локальних документах підприємства (колективних договорах, положеннях, контрактах).

Система оплати праці - це взаємозв'язок показників, що характеризують норму праці та розмір винагороди в межах і поза межами норми праці. Ці показники слугують гарантією того, що в залежності від фактичних результатів роботи по відношенню до норми працівник отримає заробітну плату за ціною своєї праці, узгодженою з роботодавцем. Водночас форма оплати праці - це конкретний вид системи оплати праці, згрупований

за основним критерієм врахування результатів праці при її оцінці з метою визначення розміру винагороди (оплати).

Таблиця 1.3.

Форми та системи оплати праці

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

У ст. 96 КЗпП зазначено, В Україні організація оплати праці базується на тарифній системі, яка ґрунтується на використанні тарифних сіток, тарифних ставок, схем посадових окладів і тарифно-кваліфікаційних характеристик.

Дещо менш поширеною є нецінова система, за якої грошовий вираз винагороди працівника залежить від кінцевого результату діяльності підприємства. При неціновій системі заробітна плата кожного працівника

компанії становить певну частку від загального фонду оплати праці компанії в цілому.

В Україні компанії використовують дві форми тарифної системи:

- погодинна, яка базується на відпрацьованому працівником часі, одиницею виміру якого є година, день або місяць;
- відрядна, яка базується на матеріальному результаті, тобто кількості виробленої продукції.

Погодинна оплата праці базується на тарифній системі, основними елементами якої є

- тарифна сітка, яка являє собою таблицю, що містить кваліфікаційні розряди працівників і використовується для визначення тарифного розряду;
- тарифна ставка або ставка заробітної плати, причому тарифна ставка першого розряду є ставкою заробітної плати найменш кваліфікованої робочої сили. Вона може визначатися як за місяць (посадовий оклад), так і за годину, день або тиждень;
- Тарифна сітка - перелік розрядів оплати праці та коефіцієнт до кожного з них, на основі якого визначається посадовий оклад (тарифна ставка) для конкретної роботи;
- Тарифно-кваліфікаційний довідник - документ, що описує вимоги до посади, навичок та кваліфікації працівника;
- штатний розпис - відображає всі посади на підприємстві та встановлені для них посадові оклади, які визначаються на основі системи окладів і тарифної ставки.

Для встановлення відрядної системи оплати праці необхідно визначити місячні норми виробітку (з метою нормування робочої сили), визначити тарифні ставки за розрядами робіт, розрахувати відрядні розцінки, а також розробити та впровадити внутрішні документи з обліку виробітку.

Наразі не існує затверджених форм первинних документів для обліку виробництва, що є як перевагою, так і недоліком. Оскільки підприємства можуть розробляти власні документи або модифікувати форми цих документів, навіть ті, що залишилися з радянських часів, така розробка

займає більше часу. Тому можна сказати, що відрядна форма оплати праці є більш складною з точки зору організації.

Аналіз наведеної вище інформації показує, що кожна з систем оплати праці має свої переваги та недоліки (табл. 1.4) і що вибір оптимального варіанту організації оплати праці на підприємстві потребує глибокого аналізу та індивідуального підходу.

Таблиця 1.4.

Порівняльний аналіз форм оплати праці

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

Як видно з таблиці, незважаючи на свої переваги та недоліки, форми оплати праці, окрім економічних чинників (контроль якості, збільшення доходу та прибутку), поєднують у собі багато психологічних та соціальних аспектів, пов'язаних з мотивацією та відносинами в колективі.

Підсумовуючи, можна зробити висновок, що через відсутність тлумачення поняття винагороди у вітчизняних наукових та правових джерелах, це визначення пов'язується з поняттям заробітної плати, яке є дещо вузьким за визначенням. Як економічна категорія, оплата праці характеризує відносини між роботодавцем і найманим працівником з приводу розподілу новоствореної вартості і, крім заробітної плати, включає інші витрати роботодавця на оплату праці. Мотиваційна складова оплати праці вимагає від керівників підприємств

обирати систему та форму оплати праці таким чином, щоб досягти максимального рівня виробництва, гарантуючи при цьому гідну оплату праці персоналу.

1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку розрахунків з оплати праці

З усіх економічних явищ, що складають соціально-трудові відносини, оплата праці є найбільш проблематичною. Ця складність пов'язана з тим, що організація оплати праці вимагає низки дій, спрямованих на встановлення розміру заробітної плати, принципів її розрахунку, способів виплати, диференціації та порівняння з іншими фінансовими показниками компанії. Відповідно, всі ці дії потребують регулювання.

Чинне законодавство визначає два правові способи організації оплати праці. Перший - державне регулювання, другий - договірне регулювання оплати праці.

З ієрархічної точки зору можна виділити три рівні правового регулювання оплати праці працівників (рис. 1.1)

- макрорівень або національне регулювання - вплив законодавчої бази поширюється на всі види діяльності;
- мезорівень або договірне регулювання в рамках галузевих або територіальних угод - законодавча база визначає правила, що застосовуються до угод, укладених з працівниками в окремих галузях або регіонах, з урахуванням їх специфічних особливостей;
- мікрорівень або рівень суб'єктів господарювання - правила створюються всередині самих компаній відповідно до чинного законодавства.

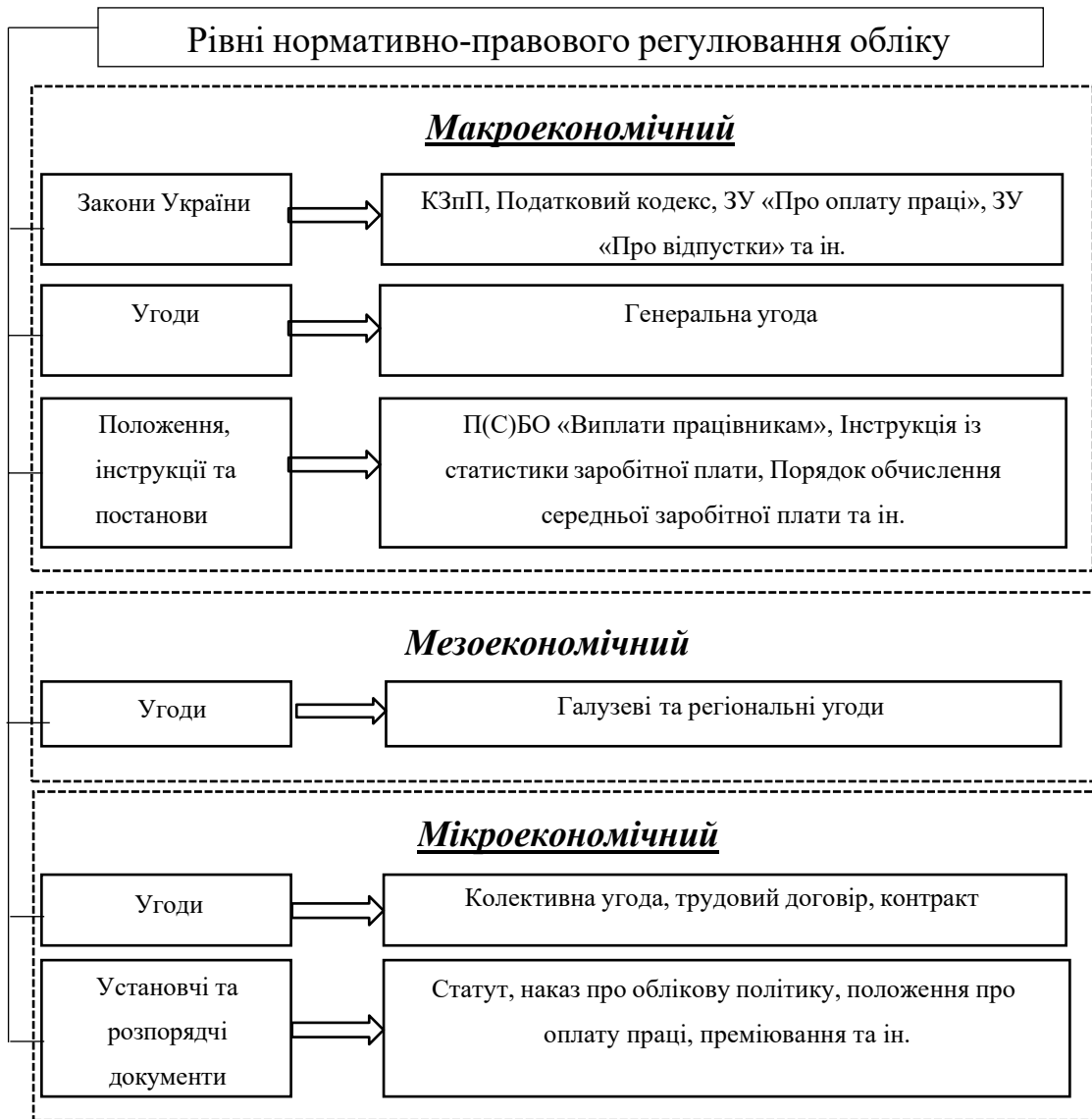


Рис. 1.1. Рівні нормативно-правового регулювання обліку розрахунків за виплатами працівникам

В Україні регулювання оплати праці на державному рівні здійснюється за такими основними напрямками

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

Нормативною основою всього трудового законодавства є Конституція України [14]. Стаття 43 Конституції гарантує громадянам України право на працю, вільний вибір роботи та можливість заробляти собі на життя працею. Статті 44-46 Конституції також стосуються питань праці та соціального захисту працівників. Ці статті передбачають право працівників на захист своїх економічних і соціальних інтересів та на відпочинок.

Право кожного громадянина на працю також розвиває Кодекс законів про працю України (КЗпП) [39]. Загалом цей нормативний документ регулює трудові відносини і, зокрема, процес виконання оплачуваної роботи. Так, КЗпП визначає робочий час і час відпочинку, гарантії для працівників, заохочення та стягнення. Кодекс також визначає основні системи оплати праці - тарифну і нетарифну.

Закон України «Про оплату праці» [39] визначає організаційні аспекти оплати праці громадян, які перебувають у трудових відносинах з підприємствами. Стаття 8 закону регулює основні напрямки державного регулювання оплати праці, включаючи встановлення мінімальної заробітної плати. Закон також згадує про договірне регулювання оплати праці.

Питання, пов'язані зі стягненням податків із заробітної плати та інших виплат, а отже, з визначенням податкового навантаження, регулюються Податковим кодексом [27]. Розділом IV кодексу передбачено, що виплати у формі заробітної плати є складовою частиною загального оподаткованого доходу. Отже, при здійсненні таких виплат роботодавець зобов'язаний, як податковий агент, утримувати та перераховувати до бюджету податок на

доходи фізичних осіб. Стаття 169 Податкового кодексу також містить перелік умов, за яких працівники, як платники податків, можуть скористатися зменшенням податку на доходи фізичних осіб.

Методологічні засади включення інформації про виплати працівникам до бухгалтерської, фінансової та статистичної звітності регулюються низкою положень та інструкцій. Порядок формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати працівникам та її відображення у фінансовій звітності визначається національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» [29], а також міжнародним стандартом бухгалтерського обліку (МСБО) 19 «Виплати працівникам» [29].

Порядок обчислення середньої заробітної плати для розрахунку відпускних, лікарняних, допомоги при звільненні та на відрядження викладено в Порядку обчислення середньої заробітної плати № 100 [58].

Розрахунок гарантій та надбавок також є предметом державного регулювання. Це стосується розрахунку заробітної плати у разі відхилення від тарифних умов, тобто коли робота не відповідає нормальним вимогам. У таких випадках держава зобов'язує роботодавця компенсувати працівникові додаткові витрати на оплату праці, тобто виплатити доплату.

Держава також регулює надання та оплату відпусток. Конституція України гарантує право на відпустку громадянам, які перебувають у трудових відносинах з підприємствами незалежно від форми власності. Кодекс законів про працю України та Закон України «Про відпустки» визначають умови, за яких роботодавці можуть надавати відпустки [35]. Закон визначає види відпусток, їх тривалість, умови надання та оплати, а також право працівника на неоплачувану відпустку.

Виплати регулюються не лише законодавством. Велике значення в організації оплати праці має договірне регулювання, що базується на системі угод, укладених відповідно до законодавства. В Україні існують такі формалізовані рівні договірного регулювання на макро-, мезо- та мікрорівнях

- національне регулювання (генеральна угода)

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

Зазначені вище види договірної регулювання утворюють ієрархію, в якій угоди вищого рівня мають пріоритет над угодами та договорами нижчого рівня, тому вони передбачають різний ступінь конкретизації у вирішенні соціально-економічних питань.

Наприклад, генеральна угода на державному рівні регулює основні принципи і норми соціально-економічної політики та трудових відносин у таких сферах

- нормування праці та формування тарифної системи на всіх рівнях регулювання договірної заробітної плати для всіх галузей економіки
- визначення мінімальних розмірів надбавок і доплат міжгалузевого характеру;
- встановлення тарифів і мінімальної заробітної плати відповідно до складності та умов праці;
- встановлення порядку перегляду мінімальних тарифних ставок і посадових окладів у разі проведення індексації.

Положення, визначені в рамковій угоді, є обов'язковими для виконання і розглядаються як мінімальна основа для визначення заробітної плати при укладанні угод на нижчих рівнях регулювання.

Основною метою галузевих угод є захист інтересів працівників і роботодавців у певних галузях. Галузеві угоди регулюють питання, пов'язані з трудовими відносинами та охороною праці, медичним обслуговуванням та оздоровленням працівників галузі, наданням мінімальних соціальних гарантій, компенсацій та пільг, нормуванням і оплатою праці, встановленням мінімальних гарантій в оплаті праці та мінімальних розмірів доплат і надбавок для підприємств галузі з урахуванням специфіки та умов праці окремих професійних груп і категорій працівників галузі.

На законодавчому рівні не існує вичерпного переліку норм, які мають бути відображені в територіальних угодах. Однак у статті 8 Закону України «Про колективні договори і угоди»[38] згадується, що регіональні угоди

повинні включати норми вищих рівнів договірного регулювання.

На рівні окремого суб'єкта господарювання регулювання аспектів, пов'язаних з оплатою праці, забезпечується колективним договором.

Колективний договір - це правовий документ, що регулює відносини між роботодавцем та працівниками підприємства. Колективний договір деталізує правила, узгоджені в угодах вищого рівня. За законом, колективний договір повинен містити положення про зміни в організації виробництва і праці, форми і системи оплати праці, затверджені на підприємстві, розміри заробітної плати і премій, режим роботи підприємства і тривалість робочого часу працівників.

Крім договірного та державного регулювання трудових відносин та оплати праці, існує також індивідуально-договірний порядок оформлення трудових відносин. Цей вид договірного регулювання реалізується шляхом укладення трудових договорів або їх різновидів - контрактів - і дає можливість визначити умови праці та оплати праці конкретного працівника.

Незважаючи на високу зарегульованість, сучасний національний механізм оплати праці є неефективним і потребує оновлення на макро-, мезо- та мікрорівнях. Більшість проблем пов'язані із застарілим правовим регулюванням. Наприклад, чинний Кодекс законів про працю України був прийнятий ще до здобуття Україною незалежності, і багато його положень не здатні регулювати трудові відносини в умовах ринкової економіки.

Схожа ситуація і з договірним регулюванням. Аналіз стану виконання генеральних угод за період 2014-2018 років свідчить про те, що багато заходів, передбачених угодами, не були реалізовані на національному рівні. Частково порушення домовленостей, закріплених на національному рівні, пояснюється військово-політичною ситуацією в країні.

Згідно зі статистичними джерелами, кількість колективних договорів у різних галузях суттєво відрізняється, але в цілому спостерігається тенденція до зменшення кількості працівників, охоплених колективними переговорами. Ця проблема є наслідком неформальних трудових відносин та занепаду великих промислових компаній. Крім того, національна служба статистики не надає інформацію про стан колективних переговорів на малих статистичних

підприємствах (до 10 працівників).

1.3. Роль та значення консультацій з питань організації обліку і оподаткування оплати праці

Податкове консультування сьогодні є невід'ємною інфраструктурною складовою української економіки, стрімке збільшення кількості компаній, що надають консультаційні послуги в сфері оподаткування та широкий перелік запропонованих послуг, їх висока якість, підтверджена міжнародними організаціями переконливо доводить той факт, що сфера податкового консультування в Україні не тільки успішно функціонує, а і має тенденції до розвитку.

Нині існує широке коло суб'єктів, які надають послуги податкового консультування, яких можна розділити на суб'єктів зовнішнього і внутрішнього податкового консультування.

При зовнішньому консультуванні платники податків, можуть отримувати безоплатно податкові консультації від податкових органів в усній, паперовій чи електронній формі. Проте, є ряд чинників, які спонукають платників податків звертатись на договірній основі за порадою з питань оподаткування до незалежних фахівців, а саме до податкових консультантів.

Крім того, деякі підприємства вводять у свою структуру окремі підрозділи чи посаду консультанта з податків і зборів (внутрішнє податкове консультування). Безумовно, організація податкового консультування має свої особливості залежно від суб'єкта податкового консультування, виду податкової консультації та ряду інших критеріїв.

При зовнішньому консультуванні платники отримують безоплатні податкові консультації від державних органів (Мінфіну та податкових органів) в усній, паперовій чи електронній формі, а також податкові консультації на платній основі від незалежних фахівців (зовнішнє незалежне податкове консультування). При внутрішньому податковому консультуванні у структуру підприємства вводяться окремі підрозділи чи посада консультанта з податків і зборів.

Сьогодні консультацій з питань обліку і оподаткування оплати праці є

одними із затребуваними, про що доводять статистичні дані консалтингових компаній і звіти Контакт центру ДПС України.

У 2022 році 21 % звернень до Контакт-центру ДПС стосувались питань нарахування та сплати податку на доходи фізичних осіб та 17 % звернень з питань військового збору та єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування (рис 1.2.).

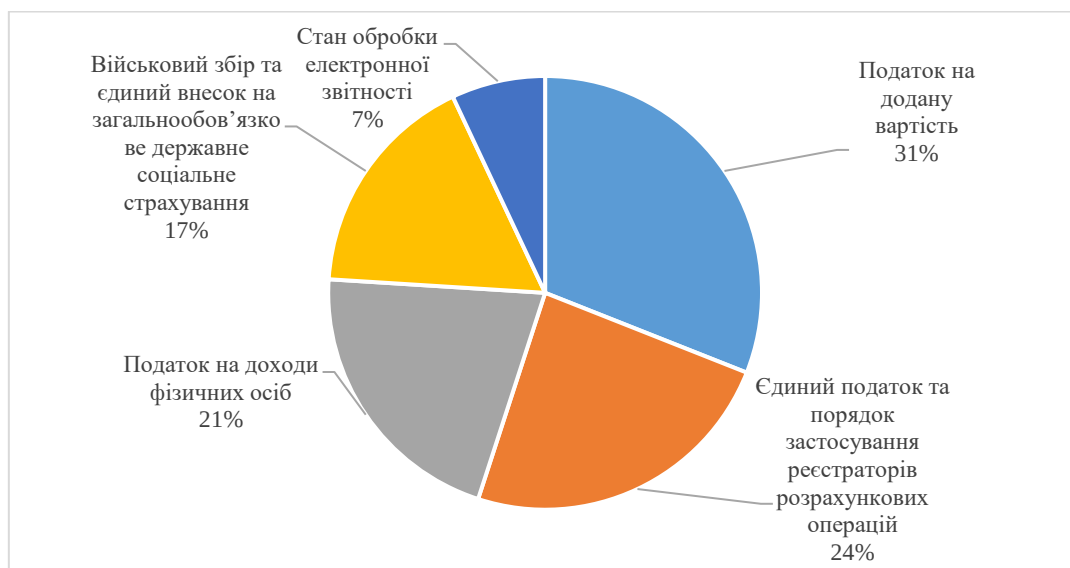


Рис 1.2. Тематика звернень до Контакт центру ДПС у 2022 році (%)

Особами, які професійно надають послуги податкового консультування, можуть бути не тільки консультанти з податків і зборів, а і юристи, професійні бухгалтери, аудитори, що володіють необхідними юридичними і економічними знаннями.

Потрібно також розуміти, що консультаційна діяльність з податкового консультування може бути основною, якщо фірма надає тільки консультаційні послуги, або супутніми послугами, що надаються, наприклад, аудиторською фірмою.

Перед замовниками послуг податкового консультування передусім стоїть питання вибору суб’єкта податкового консультування. При цьому слід враховувати імідж консалтингової фірми чи податкового консультанта, професійну компетентність, письмові чи усні відгуки, вартість консультаційних послуг, дотримання етичних норм та інші критерії.

На сьогодні провідні консалтингові компанії надають широкий спектр

типових консультаційних послуг щодо ведення бухгалтерського обліку, розрахунок заробітної плати та підготовка податкової звітності, до таких послуг відносяться:

- розрахунок заробітної плати, з урахуванням бонусів, додатково відпрацьованого часу;

- підготовка відомостей на виплату заробітної плати;

- розрахунок податку на доходи фізичних осіб (ПДФО);

- розрахунок єдиного соціального внеску (ЄСВ);

- з урахуванням бонусів, додатково відпрацьованого часу, розрахунок відпускних та лікарняних виплат;

- складання звітів (ЄСВ, ПДФО та ін.), розрахункових листків для співробітників;

- підготовки довідок про заробітну плату та нарахований дохід (за запитом співробітника);

- інші послуги.

Крім того, податкові консультанти надають допомогу у підборі персоналу у відділ бухгалтерського та податкового обліку (в т.ч. проведення співбесід з кандидатом, складання списку питань тощо).

На жаль, статистичних даних щодо діяльності незалежних податкових консультантів, тому важко оцінити їх значення та роль щодо кількісного та якісного консультування з питань обліку та оподаткування оплати праці. Проте досліджуючи сайти вітчизняних та міжнародних консалтингових компаній можемо побачити, що такі послуги є в переліку послуг таких компаній.

Найчастіше консалтингові компанії пропонують аутсорсинг обліку заробітної плати. Керівники часто звертаються до аутсорсингу обліку заробітну плати, що є єдиним комплексним рішенням, яке забезпечує точний і вчасний розрахунок заробітної плати без додаткових витрат. Аутсорсинг обліку заробітної плати гарантує конфіденційність даних працівника і роботодавця, дотримання вимог трудового законодавства та норм працевлаштування, контрольований доступ до даних працівника і налагоджений процес комунікації.

До основного пакету послуг з аутсорсингу обліку заробітної плати, в залежності від виду діяльності компанії та вимог трудового законодавства, включається великий спектр послуг (рис.1.3).

Аутсорсинг обліку заробітної плати	⇒	Розрахунок заробітної плати на щомісячній основі
	⇒	Формування та подача обов'язкових щомісячних, щоквартальних та річних звітів розрахунку заробітної плати, подача звітів до органів державної статистики
	⇒	Підготовка та подача річної декларації з податку на доходи фізичних осіб
	⇒	Підготовка будь-яких спеціальних звітів з обліку заробітної плати на вимогу керівництва
	⇒	Формування розрахункових листів та їх розсилка робітникам з урахуванням потреб Ваших співробітників
	⇒	Екстрена інформаційно-консультаційна служба та виїзд спеціаліста з метою надання необхідної підтримки менеджеру з персоналу та працівникам
	⇒	Представництво інтересів клієнта у державних органах за довіреністю
	⇒	Супровід та представництво клієнта під час аудиту з розрахунку оплати праці та при перевірці контролюючими органами
	⇒	Екстрена допомога – надання підтримки на період тимчасової відсутності персоналу відділу з обліку заробітної плати компанії клієнта
	⇒	Допомога в розробці та налаштуванні схем додаткових заохочень (премій, надбавок) для Ваших працівників у відповідності до виділено бюджету

Рис.1.3. Основний пакету послуг з аутсорсингу обліку заробітної плати, які надаються консалтинговими компаніями

Отже, податкові консультанти послуги з обліку та оподаткування заробітної плати пропонують своїм клієнтам (платникам податків) на договірній основі, що допомагає їм своєчасно і якісно виконати свої податкові обов'язки з питань нарахування та сплати податків до бюджету. Особливо це актуально для представників малого та середнього бізнесу, де податкові консультанти зазвичай ведуть для своїх клієнтів бухгалтерський облік і складають фінансову та податкову звітність, ведуть розрахунок заробітної плати, що їм, як правило,

економічно вигідніше, ніж тримати штатного бухгалтера чи податкового менеджера.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

2.1. Особливості організації первинного, синтетичного та аналітичного обліку розрахунків з оплати праці

Завданням обліку заробітної плати на ТОВ «Вальта» є забезпечення точного розрахунку винагороди кожного працівника залежно від кількості та якості його праці, правильне обчислення утримань і нарахувань з фонду оплати праці та своєчасне перерахування їх до бюджету, контроль за використанням працівниками робочого часу та дотриманням норм виробітку, правильне віднесення суми нарахованої заробітної плати на собівартість послуг, відображення витрат на оплату праці на рахунках бухгалтерського обліку, формування показників звітності та забезпечення достовірності обліку.

Для обліку розрахунків з працівниками компанія використовує програмне забезпечення 1С Підприємство 8.3 в конфігурації «Управління торговим підприємством». Використання автоматизованої системи має низку переваг. Зокрема, вона економить час бухгалтера, зменшує кількість арифметичних помилок і полегшує облік витрат.

У штатному розкладі компанії немає посади спеціаліста з кадрів, а за кадровий облік відповідає бухгалтер.

Процес обліку розрахунків з оплати праці являє собою ряд послідовних і взаємозалежних технологічних етапів облікового процесу. Організація обліку розрахунків з оплати праці на ТОВ «Вальта» проілюстрована на рисунку 2.1.

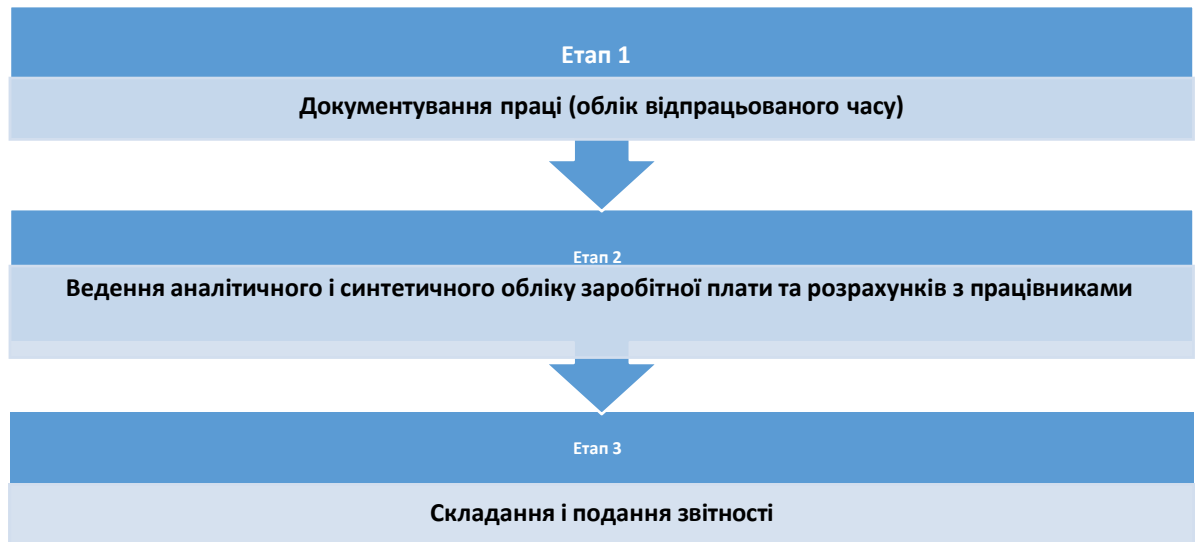


Рис. 2.1. Етапи облікової роботи з оплати праці ТОВ «Вальта»

Паралельно із зазначеними локальними нормативними документами для здійснення обліку оплати праці в товаристві використовуються типові форми первинних документів.

Таблиця 2. 1.

Типові форми первинної облікової документації з обліку розрахунків з оплати праці ТОВ «Вальта»

Типова форма	Назва документа	Сутність документа	Особливості документообігу
№П-1	Наказ про прийняття на роботу	Документ містить інформацію щодо посади, дати початку роботи	Наказ про прийняття на роботу містить інформацію щодо посади, дати початку роботи. Заповнюється бухгалтером на всіх працівників
№П-2	Особова картка працівника	Документ розкриває інформацію щодо особистих даних працівника (складу сім'ї, досвіду роботи, паспортних даних та ін.)	Містить особисті дані працівника. На підставі підписаного наказу про прийом на роботу бухгалтер заповнює документ первинного обліку-особову картку працівника; робить відповідні записи в трудову книжку та відкриває особовий рахунок.
№П-3	Наказ про надання відпустки	Застосовується для оформлення щорічної та інших видів відпустки, що надається працівникам відповідно до чинних законодавчих актів і графіків відпусток	На підставі наказу про надання відпустки робляться записи в особовій картці працівника, та розрахунок відпускних
№П-4	Наказ про припинення трудових відносин	Застосовується при звільненні працівників. Відображає інформацію, щодо дати припинення трудових відносин	На підставі наказу про припинення трудового договору бухгалтерія робить розрахунок із працівником

№П-5	Табель обліку використання робочого часу	Облік використання робочого часу, контроль за станом трудової дисципліни	Документ двічі на місяць здають до бухгалтерії для нарахування заробітної плати
№П-6	Розрахунково-платіжна відомість працівника	1) за нею здійснюються розрахунки з робітниками; 2) вона є формою аналітичного обліку до рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці»	Заповнюються бухгалтером
№П-7	Розрахункова – відомість (зведена)	Заповнюються бухгалтером	

Протягом місяця готуються та обробляються наведені в таблиці первинні документи для обліку виробітку, відпрацьованого часу та іншої вихідної інформації для розрахунку заробітної плати. Після їх обробки готуються розрахункові відомості, в яких узагальнюються дані, що стосуються розрахунків з працівниками.

Первинним документом для обліку явки на роботу та відпрацьованого часу на ТОВ "Вальта" є табель обліку використання робочого часу (форма 64). Табель складається окремо для адміністративного підрозділу та виробничого цеху. Двічі на місяць (згідно з календарем документообігу, не пізніше 18-го та 3-го числа) документ передається бухгалтеру для перенесення даних до програмного забезпечення та розрахунку заробітної плати.

На основі даних табеля обліку робочого часу бухгалтер розраховує відпрацьовані години та інші виплати і утримання, такі як лікарняні та відпускні.

Оплачувана відпустка нараховується і виплачується у встановленому законодавством порядку, на підставі наказу директора компанії. Таким чином, кожен працівник, незалежно від посади, має право на щорічну відпустку тривалістю не менше 24 календарних днів. Період відпустки обчислюється в календарних днях і продовжується, якщо на нього припадають державні свята. Оплата за час відпустки здійснюється на основі середньої заробітної плати за останні 12 місяців роботи.

У зв'язку з характером своєї роботи деякі працівники працюють на сезонній основі і тому графік відпусток не містить інформації про них. Отже, відпустка працівнику надається підприємством на підставі його заяви, в якій зазначається вид відпустки, період та кількість календарних днів відпустки. Надання відпустки

працівникові підтверджується наказом президента за типовою формою П-3. Дані, що стосуються відпустки працівника, заносяться до особистої картки працівника.

Оплата основної щорічної відпустки та додаткових відпусток входить до фонду додаткової заробітної плати, а порядок нарахування та утримання всіх витрат такий самий, як і для основної заробітної плати.

Для розрахунку відпускних за допомогою програми бухгалтер використовує документ «Нарахування відпускних працівникам організації», в якому вказується період відпустки і працівник, який йде у відпустку. Середня заробітна плата розраховується програмою автоматично на основі доходу за останні 12 місяців або фактично відпрацьованого часу. На основі середньої заробітної плати програма розраховує суму відпускних працівника та відображає суму коригування окремо за кожен місяць (якщо відпустка триває два місяці).

Однією з найважливіших складових нарахування є нарахування допомоги по тимчасовій непрацездатності. Лікарняні виплачуються з першого дня непрацездатності до відновлення працездатності або встановлення групи інвалідності. Компенсація розраховується на підставі листка непрацездатності та табеля обліку робочого часу. Сума лікарняних розраховується як добуток середньоденної заробітної плати, поділеної на кількість днів хвороби, та розміру денного лікарняного.

Перші п'ять днів тимчасової непрацездатності оплачуються за рахунок підприємства. Починаючи з шостого дня лікарняного і до одужання працівника або встановлення йому групи інвалідності, компенсацію виплачує Фонд соціального страхування.

Накопичення лікарняних у програмі здійснюється бухгалтером за допомогою документа «Нарахування по лікарняних листах». У цьому документі розрахунок поділяється на дві частини: оплата лікарняних, що підлягає оплаті компанією (5 днів), і оплата ФСС (решта періоду). Є можливість перевірити і перерахувати суму середньої заробітної плати, яка розраховується на основі доходу за останні 6 місяців.

Після введення всіх первинних документів для нарахувань за звітний місяць вони звіряються з даними табеля обліку робочого часу. Для перевірки зроблених коригувань можна сформувати оборотно-сальдову відомість за рахунками

заробітної плати і, при необхідності, уточнити і відкоригувати заробітну плату. Для проведення нарахувань у програмі використовується документ «Нарахування заробітної плати», а для виплати – «Зарплата до виплати».

Після проведення всіх коригувань бухгалтер формує зарплатні відомості та розрахункові листи і проводить розрахунок з працівниками. Працівники отримують заробітну плату за допомогою платіжних карток.

На досліджуваному підприємстві заробітна плата виплачується не рідше двох разів на місяць через проміжок часу, що не перевищує 16 календарних днів, та не пізніше 7 днів після закінчення періоду, за який здійснюється виплата. Якщо день виплати заробітної плати припадає на вихідний, святковий або неробочий день, заробітна плата виплачується напередодні.

Перенесення даних з паперових носіїв до програми (відображення первинних документів, таких як накази про відрядження та відпустки, лікарняні листи) призводить до рухів у зведених регістрах та регістрах обліку витрат.

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

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

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

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

Таблиця 2.2.

Робочий план рахунків з обліку заробітної плати ТОВ «Вальта»

Номер рахунка	Назва рахунка
66	Розрахунки за виплатами працівникам
661	Розрахунки із заробітної плати
6611	Розрахунки за основною заробітною платою
66111	Заробітна плата апарату управління
66112	Заробітна плата працівників виробництва
661121	Основна заробітна плата працівників виробництва
661122	Суми винагород за виконані роботи (надані послуги) за договорами ЦПХ
6612	Розрахунки за додатковою заробітною платою
66121	Премії управлінському персоналу
66121	Премії працівникам виробництва
6613	Розрахунки за іншими заохочувальними і компенсаційними виплатами
66131	Заохочення та компенсації управлінському персоналу
66132	Заохочення та компенсації працівникам виробництва.
663	Розрахунки за іншими виплатами
6631	Розрахунки за виплатою допомоги по тимчасовій непрацездатності за рахунок підприємства
6632	Розрахунки за виплатою допомоги по тимчасовій непрацездатності за рахунок Фонду соціального страхування

Використання цих субрахунків дозволяє розмежувати витрати на виплати, що включаються до фонду оплати праці, та ті, що не входять до фонду оплати праці, але обліковуються на рахунку 66, а також дає змогу контролювати ці виплати. Обліковою політикою ТОВ «Вальта» передбачено, що витрати на виплати працівникам обліковуються на рахунках витрат 9 класу «Витрати діяльності».

Основним завданням організації обліку витрат на оплату праці на підприємстві є забезпечення інформацією управлінського обліку. Доречність субрахунків та корисність інформації на цих субрахунках має відповідати потребам управлінського обліку, а, як відомо, основними показниками, що використовуються в економічному аналізі, є основна заробітна плата, додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, що беруть участь у розподілі прибутку. Саме тому дані про нараховані суми заробітної плати групуються за видами (основна та додаткова заробітна плата, надбавки), за структурними підрозділами (управлінський та виробничий персонал) та за працівниками. Такий підхід дозволяє отримати інформацію для цілей

управлінського обліку одночасно в декількох аналітичних розрізах. Збільшення кількості субрахунків збільшує навантаження на облікову систему, знижує корисність інформації, оскільки вона відображається на різних субрахунках, а також збільшує кількість бухгалтерських документів і реєстрів.

2.2.Методика та організація обліку оподаткування оплати праці

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

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

Перелічені податки та збори можна розділити на утримання із доходів та нарахування на них (рис. 2.2).

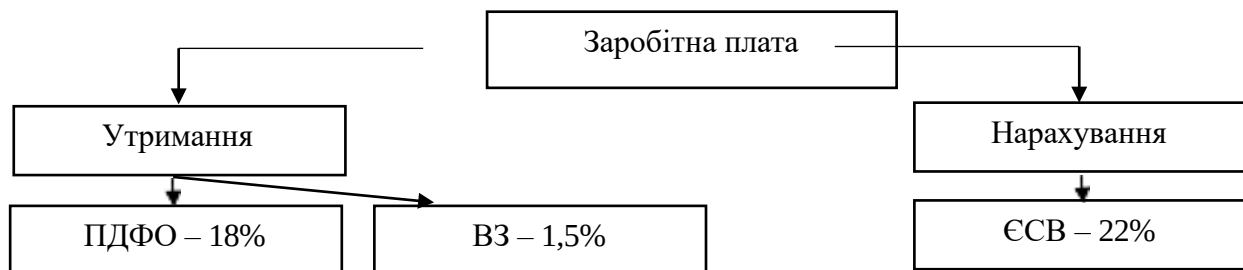


Рис. 2.2. Утримання та нарахування на оплату праці

Податок на доходи фізичних осіб – це прямий загальнодержавний податок, що утримується практично з усіх видів доходів фізичних осіб, які мають джерело походження у Україні. З 2016 року ставка ПДФО фіксована й складає 18%.

«Військовий збір – тимчасовий збір із заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) працівнику у зв'язку з трудовими

відносинами та за цивільно-правовими договорами. Податок запроваджений на всій території України, як тимчасовий у зв'язку з особливим військовим станом на території України. Ставка збору від моменту його запровадження не змінювалася та становить 1,5% від об'єкта оподаткування» [27].

«Єдиний соціальний внесок – обов'язковий внесок до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування, з метою забезпечення прав застрахованих осіб на отримання страхових виплат за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування». [37] З 2016 року розмір ставки ЄСВ не змінювався і сьогодні загальна ставка ЄСВ – 22% від нарахованого доходу та 8,41% для працівників інвалідів.

Алгоритм здійснення обліку оподаткування оплати праці у ТОВ «Вальта» зображено на рис. 2.3.

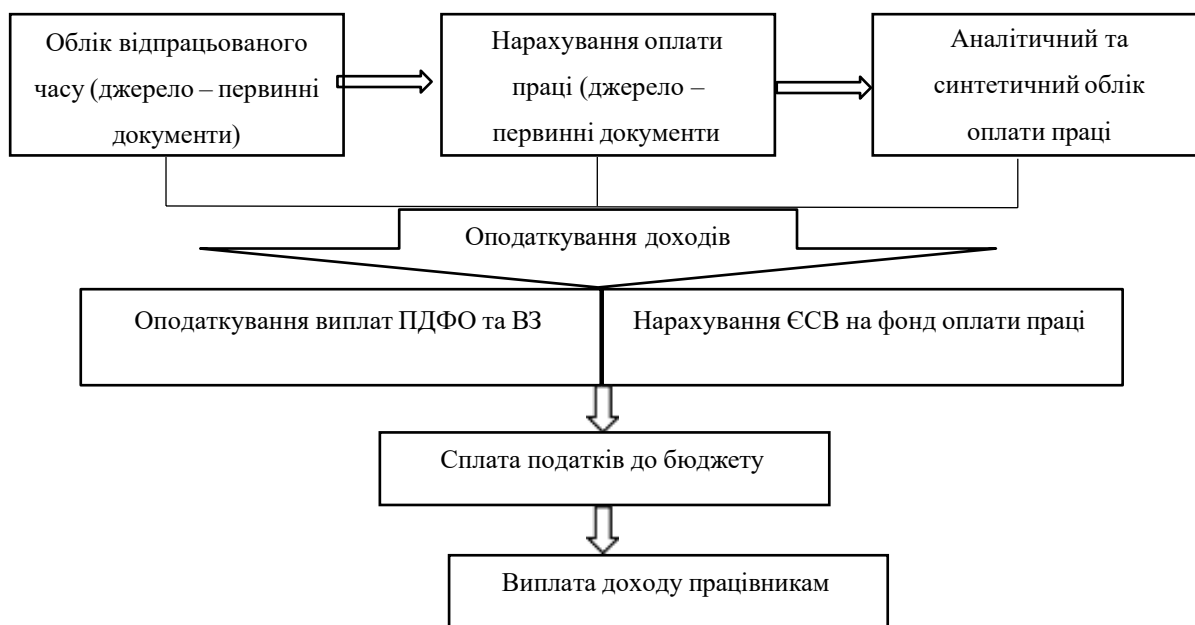


Рис. 2.3. Алгоритм оподаткування виплат працівникам

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

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

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

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

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

Таблиця 2.3.

Перелік виплат працівникам, які підлягають оподаткуванню ПДФО та ВЗ

Найменування виплати	Оподаткування ПДФО, ВЗ	Коментар
Заробітна плата за відпрацьований час	+	
Виплата відпускних	+	
Виплата компенсацій призвільненні працівника	+	
Виплата лікарняних у т.ч. оплата перших 5 днів тимчасової непрацездатності за рахунок СОК	+	В контексті ПКУ лікарняні з метою обкладення ПДФО прирівнюються до зарплати
Добові	-	У межах 0,1 розміру мінімальної заробітної плати. У 2023 р. – 670,00 грн
Неповернуті суми видані на відрядження та під звіт	+	
Виплата допомоги по вагітності та пологах	-	
Систематична матеріальна допомога	+	
Разова матеріальна допомога	+	
Нецільова благодійна допомога	-	У межах суми неоподаткованого доходу. Станом на 1 січня 2023 р. – 3760 грн
Допомога на лікування та медичне обслуговування	-	За умови виконання норм передбачених п.п. 165.1.19 ПКУ
Цільова благодійна допомога на лікування	-	За умови виконання норм передбачених п.п. 170.7.1 ПКУ
Цільова благодійна допомога на реабілітацію	-	За умови виконання норм передбачених п.п. 170.7.4 ПКУ

Відповідно до норм Податкового кодексу України «кожен працівник має

право на зменшення суми загального оподаткованого доходу у вигляді заробітної плати на суму податкової соціальної пільги (ПСП)» [27]. Застосування ПСП до доходу працівників відбувається за кількох умов. «Перша умова – пільга застосовується лише до доходу у вигляді зарплати й лише за одним місцем її нарахування. Друга умова застосування ПСП – розмір нарахованої заробітної плати не повинен перевищувати граничного розміру місячного доходу для застосування пільги. Показник граничного розміру місячного доходу обчислюється як множенням розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб за даними на 1 січня звітного року на 1,4 та округленням результату до найближчих 10 грн» [27]. У 2023 році граничний розмір місячного доходу для використання ПСП становить 3760 грн.

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

Варто зауважити, що розмір ПСП залежить від трьох показників:

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

У таблиці 2.4 наведено перелік працівників, які мають право на отримання податкової соціальної пільги у 2023 році.

Таблиця 2.4.

Розмір ПСП для працівників у 2023 році

Категорія платника податку	Гранично допустимий розмір доходу, який надає право ПСП, грн	Розмір ПСП, %	Розмір ПСП, грн
Кожен працівник	3760,00	50%	1342,00
Особи, які утримують двох і більше дітей до 18 років	3760,00 х кількість дітей	100%	1342,00 х кількість дітей
Одинокі батьки чи опікуни, піклувальники, які утримують дітей до 18 років	3760,00 х кількість дітей	150%	2037,00 х кількість дітей віком до 18 років

Особи, які утримують дітей з інвалідністю до досягнення ними 18 років	3760,00 x кількість дітей	150%	2013,00 x кількість дітей з інвалідністю віком до 18 років
---	---------------------------	------	--

Застосування ПСП у ТОВ «Вальта» здійснюється відповідно до законодавства і залежить від бажання працівника, підтвердженого документально. Бажання працівника оформлюється у вигляді заяви про застосування податкової соціальної пільги, яку працівник подає до бухгалтерії разом з документами, що підтверджують право на таку пільгу.

У досліджуваному товаристві ПСП застосовується до працівників, чий місячний дохід не перевищує встановленого порогу (працівники, які працюють неповний робочий день), а також до осіб, які мають неповнолітніх дітей.

Слід зазначити, що застосування ПСП зменшує базу оподаткування лише податком на доходи фізичних осіб і жодним чином не зменшує базу оподаткування військовим збором.

Дохід у формі заробітної плати, у тому числі в натуральній формі, є базою нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Дохід у формі заробітної плати включає основну та додаткову заробітну плату, заохочувальні та компенсаційні виплати, виплати за виконання робіт та надання послуг за цивільно-правовими договорами, допомогу по тимчасовій непрацездатності та допомогу у зв'язку з вагітністю та пологами.

При розрахунку бази нарахування єдиного внеску важливо враховувати максимальну та мінімальну межі бази нарахування єдиного внеску.

Максимальна сума доходу, на яку нараховується єдиний соціальний внесок, становить 15 мінімальних заробітних плат, або 100 500 грн у грошовому еквіваленті у 2023 році. Дохід у вигляді заробітної плати, що перевищує цю суму, не є базою для нарахування ЄСВ. Таким чином, максимальний розмір єдиного внеску на місяць становить 22 110 грн.

Мінімальна межа бази нарахування ЄСВ дорівнює розміру мінімальної заробітної плати. Іншими словами, у випадках, коли з різних причин база нарахування ЄСВ для конкретного працівника в конкретному місяці є меншою,

ніж мінімальна заробітна плата, в якості бази нарахування використовується остання. З цього правила є винятки:

- якщо працівник працює в компанії неповний робочий день;
- якщо трудові відносини не були укладені на 1 число місяця, за який проводиться коригування;
- винагорода за роботу або послугу за цивільно-правовим договором.

У всіх перерахованих вище ситуаціях базою для нарахування ЄСВ є фактично отриманий дохід.

При розрахунку ЄСВ слід враховувати, що існує ряд досить поширених виплат працівникам, які не включаються до бази нарахування. До них відносяться добові, витрати на проїзд або проживання у відрядженні, компенсації, що виплачуються працівникам за затримку розрахунку при звільненні, тощо.

Податок на доходи фізичних осіб, соціальне страхування та єдиний соціальний внесок сплачуються до бюджету за місцем реєстрації роботодавця. Терміни сплати залежать від способу виплати доходу. Для наочності терміни перерахування до бюджету податків і зборів зобразили у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5.

Строки сплати ПДФО та військового збору

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

Ці правила не поширюються на сплату ЄСВ, роботодавці зобов'язані сплачувати єдиний внесок під час кожної виплати доходу, що є базою нарахування, одночасно з його виплатою, а в разі, якщо дохід нараховується, але не виплачується, - до 20 числа місяця, що настає за місяцем, у якому

нараховується дохід.

Зведений облік нарахування та сплати податку на доходи фізичних осіб, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та єдиного соціального внеску ведеться на рахунках 6411 «Розрахунки за податком на доходи фізичних осіб», 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» та 6511 «Розрахунки за єдиним соціальним внеском за найманими працівниками» відповідно. Дебіторська заборгованість відображає розрахунки з бюджетом, а кредиторська - нарахування.

В автоматизованому обліку за допомогою 1С податкові нарахування здійснюються переважно тими ж документами, що й нарахування доходів (заробітна плата, відпускні, лікарняні тощо).

Облік витрат на ці відрахування та нарахування ведеться персоніфіковано для кожного працівника..

2.3.Відображення виплат працівникам у статистичній та спеціальній звітності

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

Методологія відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності інформації про зобов'язання з оплати праці описана в П(С)БО 11 «Зобов'язання» [49] та П(С)БО 26 «Виплати працівникам» [29]. Відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку порядок визнання виплат працівникам та розкриття інформації про них у фінансовій звітності підприємства визначає МСФЗ (IAS) 19 19 «Виплати працівникам» [26].

Згідно з цими стандартами, показники, пов'язані з розрахунками за виплатами працівникам, відображаються та включаються до перших трьох форм фінансової звітності.

Зобов'язання за розрахунками з оплати праці відображаються у формі 1

Балансу (Звіт про фінансовий стан), у третьому розділі пасиву «Поточні зобов'язання і забезпечення», у рядку 1630 «Поточна заборгованість за розрахунками з оплати праці». У цьому розділі балансу також відображаються розрахунки зі страховими компаніями в частині нарахування єдиного соціального внеску (рядок 1625) та розрахунки з бюджетом в частині податку на доходи фізичних осіб (рядок 1620).

Поточні виплати працівникам є однією з основних складових звичайних витрат. Відповідно, витрати такого характеру відображаються у звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід). У розділі I «Фінансові результати» розкриваються витрати на оплату праці, які стали невід'ємною частиною готової продукції. Розділ III «Елементи операційних витрат» включає витрати на оплату праці працівників, які не беруть безпосередньої участі у виробництві продукції і заробітна плата яких не включається до собівартості реалізованої продукції. До них відносяться витрати на заробітну плату адміністрації підприємства та менеджерів з продажу.

Витрати, пов'язані з погашенням зобов'язань за договорами про оплату праці, також включаються до звіту про рух грошових коштів і визначаються як відтік (витрачання) грошових коштів на оплату праці та відрахування на соціальне страхування.

Форма 5 «Примітки до річної фінансової звітності» повинна також включати Розділ XVI «Заборгованість перед працівниками із заробітної плати», який має містити більш детальну інформацію про заборгованість з виплати заробітної плати за видами виплат та строками її погашення.

Оскільки об'єктом дослідження є мікропідприємство, законодавство вимагає, щоб воно подавало фінансову звітність один раз на рік, за результатами фінансового року. Загальну інформацію для заповнення вищезазначених форм фінансової інформації бухгалтер отримує з даних бухгалтерського обліку.

Зокрема, дані про розрахунки з бюджетом в частині сплати податку на доходи фізичних осіб з доходів працівників отримують із сальдо рахунку 6411 «Розрахунки за податком на доходи фізичних осіб», інформацію про розрахунки зі страхування - із сальдо рахунку 6511 «Розрахунки за єдиним соціальним

внеском працівників підприємства», стан розрахунків з оплати праці відображається в сальдо синтетичного рахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою».

Податкова декларація містить інформацію про нарахування та сплату податків до бюджету, зокрема податку на доходи фізичних осіб. Формою податкової звітності ТОВ «Вальта» є податковий розрахунок за формою № 1ДФ, який подається до державної податкової інспекції за податковою адресою не пізніше 40 днів після закінчення звітного періоду. Звітним періодом для цієї форми є календарний квартал. При розрахунку податку за формою 1ДФ роботодавець вказує суми доходів, отриманих працівниками за звітний квартал, за видами доходів.

У розділі 1 форми 1ДФ відображаються суми нарахованого та виплаченого доходу, а також суми утриманого та перерахованого податку на доходи фізичних осіб у зв'язку з виплатою такого доходу в розрізі працівників. Крім даних про нарахування та виплату доходу, його характер та суму утриманого з нього податку на доходи фізичних осіб, розділ містить інформацію про вид податкової соціальної пільги та дату прийняття на роботу і звільнення працівника.

У розділі 2 форми 1ДФ підприємство надає інформацію про суми нарахованих та виплачених доходів, а також нарахованого та перерахованого до бюджету військового збору. Слід зазначити, що ця інформація надається загальною сумою, без розбивки за працівниками.

До спеціальних звітів про виплати працівникам належить звіт з єдиного соціального внеску за формою Д4 (місячна). Місячний звіт з ЄСВ подається підприємством, за умови наявності трудових відносин, протягом 20 днів після закінчення звітного місяця. Цей звіт складається з 9 таблиць, на практиці ТОВ «Вальта» заповнює таблиці 1, 5 та 6.

Таблиця 1»"Розрахунок єдиного внеску» Додатку 4 звіту з єдиного внеску містить зведені дані про суми нарахованої заробітної плати та єдиного соціального внеску в розрізі податкових ставок. Її необхідно подавати, якщо праця фізичних осіб використовується на підставі трудових або цивільно-правових відносин.

Таблиця 5 «Відомості про трудові відносини з фізичними особами та період

проходження військової служби» подається страхувальником, якщо протягом звітного періоду трудові відносини були оформлені або припинені, працівник був переведений на іншу посаду або перебував у відпустці у зв'язку з вагітністю та пологами чи у відпустці по догляду за дитиною. Таблиця використовується для реєстрації працівників в реєстрі застрахованих осіб.

Таблиця 6 «Відомості про нарахування заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) застрахованим особам» містить інформацію про суму нарахованої заробітної плати протягом звітного місяця кожному працівнику. Інформація надається на основі кодів категорій застрахованих осіб.

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

2.4. Особливості внутрішнього контролю розрахунків з оплати праці на підприємстві

Система оплати праці на підприємствах України встановлюється відповідно до «Кодексу законів про працю України» та Колективним договором. Фонд оплати праці працівників ТОВ «Вальта» встановлюється на календарний рік за рахунок фонду оплати праці підприємства. Склад, чисельність штатних одиниць, професійно-кваліфікаційні характеристики працівників використовуються для формування фонду оплати праці працівників ТОВ «Вальта» із застосуванням систем нормування праці, розроблених відповідно до Методичних рекомендацій щодо розроблення систем нормування праці. Мінімальні розміри тарифних ставок (посадових окладів) працівників, а також компенсаційні та заохочувальні виплати використовуються для формування штатного розпису організації.

Належна розробка та правильне застосування концепції обліку заробітної плати на ТОВ «Вальта» значною мірою залежить від наявності налагодженої системи внутрішнього контролю. Організація внутрішнього контролю вважається одним з найефективніших методів контролю за обліком заробітної плати.

Для того, щоб визначити певну технологію внутрішнього контролю обліку

заробітної плати, необхідно вжити заходів, які зосереджуватимуться на наступних кроках (етапах).

Етап 1: Перевірка дотримання законодавства про працю. Під час першого етапу контролер визначає, як :

1. Оформлюються працівники при прийнятті на роботу та звільненні;
2. Як ведеться облік робочого часу працівників, специфіка поняття оплати праці тощо;
3. Перевірка правильності оформлення працівників (прийняття на роботу та звільнення) відповідно до наказів, угод та трудових договорів.

Етап 2: Перевірка організації обліку робочого часу. Тут контролер зосереджується на

1. Перевірка наявності управлінського та обслуговуючого персоналу;
2. Система бухгалтерського обліку за період, що перевіряється (оскільки помилки або викривлення, які вона допускає, призводять до переплат і невиправданих витрат фонду оплати праці);
3. Дані табелів обліку робочого часу порівнюються з відомостями нарахування заробітної плати, щоб переконатися, що в них працюють саме ті люди, які зазначені в табелях.

Етап 3: Перевірка достовірності первинної документації та нарахування заробітної плати. В рамках третього етапу

1. Під час цього виду перевірки менеджер визначає, які первинні документи використовуються в компанії для оформлення процедур, пов'язаних з оплатою праці («Табель обліку використання робочого часу», «Подорожній лист вантажного автомобіля», «Розрахунково-платіжна відомість»).

2. Перевіряється цілісність і правильність внесених до документів даних відповідно до форми. При цьому відсутність підписів, наявність підчисток і помарок, а також необґрунтованих виправлень свідчать про необґрунтоване відображення в обліку дій, пов'язаних з нарахуванням і виплатою заробітної плати.

3. Аудитор зосереджує увагу на тому, чи не накопичувалися кошти на заробітну плату для фіктивних працівників, для чого порівнює структуру працівників у "Розрахунково-платіжній відомості" з даними бухгалтерського

обліку описового складу. Контролер визначає, чи існує вторинний об'єкт нарахування для сум, що базуються на раніше оплачених первинних документах.

4. Контролер вживає спеціальних заходів для встановлення прецедентів щодо повноти та правильності відображення нарахування заробітної плати та нарахувань до пенсійного фонду на втрати за видами робіт. Він також перевіряє правильність утримання із заробітної плати податку з доходів фізичних осіб та аліментів, обґрунтованість розрахунків з депонентами шляхом перевірки платіжних відомостей, дати виникнення та суми заборгованості депонентів, кількості депонентів та звіряння сум за розрахунками з депонентами.

5. Наступним кроком є перевірка обґрунтованості та правильності нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності, щорічних відпусток тощо. Під час перевірки розрахунків відпускних визначаються такі елементи: повнота застосування середньої заробітної плати для розрахунку виплат, правильність визначення середньомісячної заробітної плати та середньоденної заробітної плати, а також засоби виплат під час відпустки.

Етап 4: Перевірка розрахунково-платіжних відомостей та особових рахунків. Інспектор застосовує наступну процедуру перевірки для перевірки контролю за виплатою заробітної плати на четвертому етапі:

1. Перевірка наявності підписів одержувачів коштів;
2. Перевірка правильності підрахунків та наявності результатів у письмовому вигляді;
3. Визначення виконання режиму депонованих сум;
4. Перевірка наявності підписів керівника, головного бухгалтера та особи, яка підготувала звіт, у звітах;
5. Визначає взаємозв'язок між платіжними відомостями та розрахунковими відомостями по заробітній платі.

Проаналізувавши правильність платіжних дій, інспектор, як правило, в першу чергу звертає увагу на правильність заповнення платіжної відомості (наявність підписів керівника, головного бухгалтера, відсутність дописок, незазначених змін або повторення прізвища однієї і тієї ж особи в платіжній відомості).

Етап 5 «Перевірка правильності здійснення готівкових виплат відповідно до

трудових договорів». Ця перевірка здійснюється відповідно до трудових договорів (угод), актів приймання-передачі виконаних робіт, даних про оплату праці працівників, витрачені доручення тощо.

1. Під час перевірки інспектор зосереджує увагу на належному порядку видачі іноземної валюти працівникам. З метою спрощення операції внутрішнього контролю ведеться реєстр усіх виплат, здійснених стороннім працівникам, та перевіряється наявність трудових договорів з останніми.

2. Особлива увага приділяється правильності нарахування заробітної плати працівникам, найнятим за трудовими договорами. З цією метою інспектор визначає, за яку роботу і в якому розмірі нарахована заробітна плата, якими документами підтверджується обсяг виконаної роботи та розмір нарахованої заробітної плати. Крім того, шляхом перерахунку інспектор визначає, чи немає помилок у вихідних даних.

3. Якщо в ході перевірки виявлено порушення трудових договорів, інспектор перевіряє законність укладення трудового договору.

4. При перевірці документів, що стосуються трудових договорів, інспектор звертатиме увагу на такі ознаки, які можуть свідчити про неякісність документів:

- різні номери паспортів у трудових договорах, укладених на ім'я одного і того ж працівника
- підписи від імені різних осіб, виконані однаковим почерком, або від імені однієї і тієї ж особи, але іншим почерком;
- виконання в межах компанії роботи, яка не була необхідною з професійних причин;
- внесення доповнень, виправлень або інших змін до трудових книжок та розрахункових документів;
- виконання великої кількості договорів на ім'я однієї і тієї ж особи;

5. Особливу увагу контролер приділяє перевірці оплати праці сумісників, порівнюючи період діяльності сумісника в компанії з періодом його діяльності в інших компаніях, а також визначаючи, чи працював він в різних компаніях протягом одного і того ж періоду, і встановлюючи кількість відпрацьованих годин.

Етап 6: Перевірка аналітичного обліку виплат працівникам. У цьому випадку контролер

1. Порівнює залишок, відображений у головній книзі за рахунком 66 ;
2. Визначає взаємозв'язок між обліком витрат за заробітною платою та зведеним обліком за рахунком 66, порівнюючи сальдо за рахунком 66 на дату початку перевірки з інформацією в таблиці виконання робіт, а також порівнюючи попередні показники з інформацією в регістрах нарахування заробітної плати;
3. У разі виявлення розбіжностей між обліком витрат і зведеним обліком визначити причини.

Таким чином, аналіз порядку здійснення облікових процесів, пов'язаних з розрахунками з оплати праці, нарахуваннями та утриманнями з доходу у вигляді заробітної плати та включенням інформації про додаткові виплати до звітності показав, що на досліджуваному підприємстві облік розрахунків з оплати праці ведеться за методикою, яка відповідає інструкціям та положенням з бухгалтерського обліку заробітної плати.

Облік заробітної плати автоматизовано, що значно зменшує трудомісткість облікового процесу та мінімізує кількість помилок.

Незважаючи на дотримання методологічних та правових норм, організація та методологія бухгалтерського обліку на ТОВ «Вальта» має певні недоліки. До них можна віднести практичну відсутність диференціації в рівнях оплати праці між висококваліфікованим персоналом та іншими категоріями працівників. Відсутність матеріальних стимулів не заохочує персонал до підвищення кваліфікації та покращення результатів роботи.

РОЗДІЛ 3

ПРОПОЗИЦІЇ З УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА КОНТРОЛЮ З РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

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

Регулювання заробітної плати є відповідальним і трудомістким процесом. Складність полягає в тому, що нарахування, як правило, мають бути здійснені у стислі строки, оскільки строки здійснення певних виплат регламентовані законодавством, а також у тому, що для здійснення нарахувань необхідно своєчасно отримати та проаналізувати досить великі обсяги бухгалтерської інформації. Враховуючи ці особливості, суб'єкт господарювання повинен покладатися на заздалегідь підготовлену процедуру обліку таких нарахувань.

Аналіз організації розрахунків з оплати праці на ТОВ «Вальта» показав, що, хоча виплати здійснюються в межах правового поля, облікова модель потребує певних модифікацій.

Удосконалення діючої моделі обліку розрахунків з оплати праці на досліджуваному підприємстві необхідно здійснювати в декількох напрямках - організаційному, обліковому та аналітичному. Зміни в організаційній методиці обліку оплати праці сприятимуть підвищенню продуктивності праці, удосконалення облікового аспекту оплати праці зменшить кількість помилок та спростить роботу бухгалтера, зміни в обліку витрат дозволять керівництву більш ефективно використовувати інформацію про виплати працівникам при прийнятті управлінських рішень.

Зміни організаційної складової компенсації передбачають удосконалення існуючої форми оплати праці.

Як ми бачили вище, досліджувана компанія використовує погодинно-преміальну форму оплати праці. Премія може виплачуватися щомісяця всім працівникам за умови, що вони працюють кожен робочий день згідно з графіком компанії. Працівники, які не працюють щодня за графіком, отримують

щомісячну премію пропорційно відпрацьованому часу.

Слід також зазначити, що підвищення заробітної плати жодним чином не пов'язане з результатами роботи. Це означає, що товариству необхідно переглянути свою поточну систему преміювання. Очевидно, що матеріальне заохочення є найкращим мотиваційним фактором, який безпосередньо впливає на збільшення обсягів виробництва і, відповідно, прибутку кооперативу.

З метою покращення якісних та кількісних показників роботи, ми пропонуємо ввести в існуючу систему мотивації премії, які будуть залежати від таких показників, як продуктивність та якість. Премія нараховуватиметься за умови виконання планового завдання щодо якості виконаної працівником роботи у прийнятих одиницях виміру.

Для реалізації цієї системи мотивації буде застосована шкала преміювання, яка встановлює відсоток збільшення базової заробітної плати відповідно до якості виконаної роботи.

Таблиця 3.1

Розмір премій працівникам кооперативу залежно від виробітку і якості продукції

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

Стимулююча роль цієї премії полягає в наступному: якщо норма перевиконана і робота виконана без дефектів, працівник отримує премію, тоді як якщо завдання виконано з дефектами або продуктивність знижена, з працівника відраховується відповідна частка його базової заробітної плати.

Слід також зазначити, що ТОВ «Вальта» потребує перегляду структури заробітної плати, оскільки практично немає різниці між оплатою праці кваліфікованих спеціалістів, які приймають відповідальні рішення, та іншими категоріями працівників.

Удосконалення облікового аспекту кадрового регулювання на підприємстві залежить насамперед від ефективного первинного обліку праці та правильного і своєчасного нарахування заробітної плати і премій працівникам, а також від обліку розрахунків з бюджетом і фондами соціального страхування.

Для покращення облікового аспекту роботи та враховуючи характер виробництва (50% працівників наймаються на сезонну роботу, що означає масовий прийом та звільнення працівників двічі на рік), кооперативу слід найняти спеціаліста з кадрового обліку. Розділення бухгалтерського та кадрового обліку дозволить зменшити навантаження на бухгалтера і, таким чином, мінімізувати ризик помилок в обліку.

У зв'язку з відокремленням кадрової роботи від бухгалтерської в кооперативі необхідно внести зміни до чинного графіка документообігу з обліку заробітної плати. У таблиці 3.2 наведено модифіковану форму первинного документообігу з нарахування заробітної плати, яку ми рекомендуємо використовувати.

Таблиця 3.2

Графік документообігу первинних документів з оплати праці

№	Назва документу	Ким складається	Документи на основі яких складається	Періодичність складання	Кому передається	Відповідальний за зберігання
1	Табель обліку використання робочого часу	Кадровик	Табельний облік, лікарняні листки, довідки	Щоденно в робочі дні	бухгалтер	бухгалтер
2	Наказ про прийняття на роботу	Кадровик	Заява працівника	Не пізніше першого робочого дня	кадровик, бухгалтер	кадровик
3	Особова картка	Кадровик	Наказ про прийняття працівника, анкетні дані	Одразу після прийняття працівника	кадровик	кадровик
4	Штатний розклад	Кадровик	ТКД робіт та професій, тарифна сітка, організаційна структура	На дату створення організації та введення змін	кадровик, бухгалтер	кадровик
5	Наказ про переведення на іншу роботу	Кадровик	Заява працівника	При переводі працівника	кадровик	кадровик
6	Наказ про надання відпустки	Кадровик	Заява працівника	За три дні до початку відпустки	кадровик, бухгалтер	кадровик

7	Наказ про припинення трудового договору	Кадровик	Заява працівника	Не пізніше останнього робочого дня	кадровик, бухгалтер	кадровик
8	Розрахункова відомість	Бухгалтер	Табель обліку використання робочого часу	За три дні до виплати заробітної плати	бухгалтер	бухгалтер
9	Платіжна відомість	Бухгалтер	Розрахункова відомість	За день до видачі зарплати	бухгалтер	бухгалтер

Одним з найважливіших питань реформування обліку заробітної плати є вдосконалення існуючої моделі обліку витрат на оплату праці. Аналітичні дані можуть бути використані для аналізу відпрацьованого та невідпрацьованого часу, виробництва, фонду оплати праці та його структури.

Поточна модель обліку витрат досить чітко організована і дозволяє аналізувати виплати за підрозділами кооперативу та за видами доходів. Ця модель зручна для формування різних видів аналітичних звітів і систематизує накопичення, облік і виплату винагород працівникам.

З метою розширення можливостей використання облікової інформації в управлінні та удосконалення існуючої моделі обліку витрат на виплати працівникам пропонуємо ввести наступні субрахунки до рахунків бухгалтерського обліку виплат працівникам (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

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

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

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

3.2.Шляхи удосконалення контролю розрахунків з оплати праці на підприємстві

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зобов'язав економічний суб'єкт організувати та здійснювати внутрішній контроль вчинених фактів господарського життя. До економічних суб'єктів належить і ТОВ «Вальта». Виконання цього обов'язку викликає і в головних бухгалтерів, і в керівника установи чимало запитань, що стосуються порядку організації цього контролю. ТОВ «Вальта» штат працівників невеликий, що не дозволяє мати не лише контрольно-ревізійний відділ, а й ревизора (контролера). Тому ці функції покладені на головного бухгалтера. Крім того, до його професійних обов'язків належать

- керівництво організацією системи внутрішнього контролю за правильністю здійснення господарських операцій, дотриманням технології обробки бухгалтерської інформації та її захистом від несанкціонованого доступу, а також за порядком документообігу
- контроль за дотриманням порядку оформлення первинних документів;
- надання методичної допомоги керівникам філій та іншим працівникам компанії з питань фінансового обліку, звітності, аналізу та контролю господарської діяльності.

Таким чином, головний бухгалтер має контрольні функції, передбачені його посадовою інструкцією. Однак, з метою покращення внутрішнього контролю, виявлення потенційних ризиків та запобігання виникненню помилок, організація повинна запровадити належний внутрішній фінансовий контроль, зокрема, щодо оплати праці.

Оплата праці працівників установи є однією з найбільших статей витрат організації. Більше того, заробітна плата, в силу своєї функції, є основним стимулом для відтворення. Тому важливо виявляти ризики у сфері оплати праці, виправляти помилки та запобігати можливим наслідкам. Все це вимагає ефективної системи внутрішнього контролю.

Проаналізувавши міжнародний досвід організації внутрішнього контролю, розроблені на сьогоднішній день концепції, положення та стандарти внутрішнього аудиту тощо, можна запропонувати наступні напрямки

вдосконалення внутрішнього фінансового контролю, зокрема у сфері оплати праці, для ТОВ «Вальта».

1. на сьогодні не існує єдиної методології та нормативної бази для організації внутрішнього фінансового контролю в установах. Об'єктивно необхідними передумовами добре функціонуючої системи внутрішнього контролю слід визнати наступні:

- сформована нормативно-правова база
- спеціально створені або уповноважені структурні підрозділи та розподіл завдань у цій сфері, закріплення прав, обов'язків та відповідальності у разі невиконання цих прав та обов'язків
- встановлення кваліфікаційних вимог до професійних знань і навичок керівників усіх рівнів та працівників організації, необхідних для здійснення фінансового менеджменту, в тому числі внутрішнього фінансового контролю.

2. Враховуючи обмеженість фінансового та кадрового потенціалу ТОВ «Вальта», створення спеціалізованих підрозділів внутрішнього контролю не є доцільним. Організаційно-методична робота з контролю може бути покладена на головного бухгалтера, менеджера або будь-якого іншого працівника бухгалтерії. Якщо можливості організації дозволяють найняти аудитора (контролера), доцільніше найняти працівника на цю посаду.

Розробіть політику внутрішнього контролю для ТОВ «Вальта». На основі цієї політики розробити стандарти внутрішнього контролю та стандарти внутрішнього контролю і аудиту, що здійснюються контрольними-ревізійними підрозділами. Стандарти внутрішнього контролю повинні застосовуватися кожним працівником шляхом самоконтролю, контролю підлеглих та суміжного контролю.

3. Ідентифікувати ризики для кожного з процесів та процедур, що реалізуються у зв'язку з оплатою праці:

- Ризики порушення вимог законодавства та інших нормативно-правових актів, що регулюють питання оплати праці працівників установи;
- ризики некоректного або неповного відображення результатів здійснення облікових процесів, процедур (операцій);
- ризики викривлення та/або несвоєчасного подання документації

(працівниками, наприклад, довідок для звичайних утримань тощо).

Після ідентифікації ризиків їх слід проаналізувати та створити реєстр ризиків.

Для кожного ризику в реєстрі ризиків визначено комплекс заходів щодо його мінімізації.

Заходи з мінімізації ризиків включають

- уточнення правил (регламентів) виконання окремих операцій (процедур, дій);
- уточнення заходів контролю за операціями (процедурами, діями), що здійснюються в рамках управління фінансами
- підвищення кваліфікації працівників, які здійснюють операції (процедури, дії), пов'язані з ризиками, що потребують мінімізації;
- перерозподіл обов'язків всередині структурного підрозділу, діяльність якого пов'язана з ризиками, що підлягають мінімізації;
- придбання та введення в експлуатацію обладнання, засобів автоматизації, програмного забезпечення та інших матеріальних і нематеріальних активів, необхідних для мінімізації ризику;
- інші заходи, реалізація яких може призвести до мінімізації ризиків.

Документом, який слугує основою для здійснення поточних контрольних заходів, є схема внутрішнього фінансового контролю (щодо оплати праці). Для прикладу, було розроблено схему внутрішнього фінансового контролю, яка представлена в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Карта внутрішнього контролю (ВК)

Предмет ВК	Відповідальний за виконання процесу, операції	Періодичність виконання процесу, операції	Відповідальні за здійснення ВК	Спосіб, метод ВК	Періодичність здійснення ВК	Підпис відповідального за здійснено ВК
Розрахунково-платіжна відомість	Петренко М. В – бухгалтер	Щомісяця	Іващенко Н. В	Суцільний наступний контроль	Після формування розрахунково-платіжна відомість	Підпис
.....						

Графік внутрішнього контролю - це документ, що містить для кожної

операції на графіку дані про посадову особу, відповідальну за виконання операції, періодичність виконання операції, посадових осіб, які здійснюють контрольні дії в рамках самоконтролю та/або контролю за рівнем підпорядкованості (підзвітності), періодичність контрольних процесів та будь-які інші необхідні дані.

Процедура створення схеми внутрішнього контролю включає наступні етапи

- аналіз елементів внутрішнього контролю з метою визначення необхідності вжиття заходів контролю щодо них;
- складання переліку процесів та операцій внутрішнього контролю, які необхідно переглянути або змінити
- складання переліку документів, процесів та операцій, щодо яких необхідно вжити заходів контролю.

Далі, результати з карт внутрішнього фінансового контролю заносяться до Журналу обліку внутрішнього контролю (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Журнал обліку внутрішнього контролю

Дата перевірки	31.11.2022	
Посада, ПІБ суб'єкта перевірки	Іващенко Н. В. – контролер	
Період перевірки	01.11.2022 р. -31.11.2022 р.	
Предмет внутрішнього контролю	Оплата праці	
Реквізити документа, в якому виявлено порушення	Розрахунково-платіжна відомість 31.11.2022 р.	
Опис порушення	Невірно рахована сума утримання з ПДФО	
Причини виникнення порушення	Нема документа, що дозволяє робити відрахування	
Підпис суб'єкта внутрішнього контролю	Підпис	
Заходи, прийняті для усунення порушення	Перерахунок ПДФО	
Позначка про ознайомлення з результатами контролю із зазначенням посади, ПІБ	Петренко М. В – бухгалтер	

Результати карток внутрішнього контролю можна фіксувати, наприклад, раз на місяць.

Далі результати внутрішнього контролю мають бути узагальнені та представлені у вигляді звіту. Наприклад, було складено "Звіт про контрольні заходи станом на 31 листопада 2022 року" (таблиця 3.3). Підрозділ внутрішнього контролю (або аудитор/контролер) щоквартально (не пізніше семи робочих днів

після закінчення звітного кварталу) подає керівнику звіт про вжиті заходи контролю. Звіти, підписані керівником системи внутрішнього контролю або аудитором, містять достовірну та повну інформацію про результати внутрішнього контролю на ТОВ «Вальта».

Таблиця 3.5

Звіт про проведені контрольні заходи

Предмет внутрішнього контролю	Тип контрольних заходів та метод внутрішнього контролю*	Перевірений період	Фактичне виконання контрольного заходу
Розрахунково-платіжна відомість	Поточний та наступний контроль; контроль за рівнем підпорядкованості	01.11.2022 р. - 31.11.2022 р.	Прийнято до виконання
....			
*Під типом мається на увазі попередній, поточний або наступний контроль, під методом - самоконтроль, контроль за рівнем підпорядкованості			

Звіт можна надавати для групи операцій і процесів щомісяця, а також узагальнювати контрольні заходи, що виконуються на щорічній основі.

Моніторинг контролів також повинен здійснюватися на постійній основі, тобто за виконанням контролів слід спостерігати регулярно, щоб забезпечити їх безперервність та ефективність. Моніторинг здійснюється для контролів, що використовуються для мінімізації значних ризиків. Результати моніторингу використовуються для коригування вжитих заходів контролю. Розрізняють такі методи контролю: саомоніторинг, моніторинг за рівнем підпорядкованості, пов'язаний моніторинг, моніторинг за рівнем підпорядкованості. Останній метод називається апостеріорним контролем, тоді як інші - апріорним. Для організації ефективної системи внутрішнього контролю установам необхідна нормативно-методична база, розроблена виключно на державному рівні з урахуванням специфіки галузі та форм організації організацій.

Елементи системи внутрішнього контролю ТОВ «Вальта» в узагальненому вигляді наведено у таблиці 3.6.

Таблиця 3.6

Елементи системи внутрішнього контролю

Мета – підвищення ефективності управління фінансами на підприємствах	
Результати внутрішнього контролю та його аналіз	
Об'єктивні результати	Суб'єктивні результати
Акт перевірки; Звіт за результатами контролю; Оцінка ризиків; Звіт про результати наступного автоматизованого оперативного внутрішнього контролю.	Журнал обліку виявлених помилок та порушення; Звіт про проведені контрольні заходи.
Методи внутрішнього контролю	
<ul style="list-style-type: none"> - Перевірка документів на відповідність нормативно-правовим актам, внутрішнім стандартам; - підтвердження (погодження) операцій, дій; - звіряння даних; - Збір, аналіз та моніторинг інформації про результати виконання функцій та здійснення повноважень. 	
Визначення та оцінка ризиків	
<ul style="list-style-type: none"> - Класифікатор внутрішніх ризиків за напрямками діяльності; - Карта внутрішнього контролю. 	
Контрольне середовище	
<ul style="list-style-type: none"> - Положення про внутрішній контроль; - Стандарти внутрішнього контролю; - Стандарти здійснення наступного внутрішнього автоматизованого контролю. 	

Отже, перед тим як вводити систему внутрішнього контролю, необхідна серйозна методологія, яка полягає у формуванні списку операцій, можливих ризиків та карт внутрішнього контролю, також необхідно належним чином проаналізувати нормативно-правові акти, що регулюють внутрішній контроль. Внутрішній контроль у створенні повинен вводитися поетапно.

3.3. Облік та оподаткування заробітної плати в умовах воєнного стану

Із запровадженням воєнного стану (з 24 лютого 2022 року) та введенням в дію нових інструментів регулювання трудових відносин багато питань залишаються без відповіді як для роботодавців, так і для працівників.

В умовах воєнного стану на підприємстві можуть скластися такі умови праці: ідеальна ситуація - підприємство працює у звичайному режимі; умови праці наявні, але частина працівників евакуйована; на підприємстві мобілізовані та добровільно вступили до лав територіальної оборони; обсяг робіт значно скорочений; підприємство взагалі не може працювати [2].

Отже, проблеми роботодавця: де знайти кошти на виплату заробітної плати та податків в умовах кризи; чи можна оголосити «тайм-аут» і як здійснювати виплати; чи можна виплачувати заробітну плату, але не сплачувати податки; чи можна зменшити розмір заробітної плати; чи можна не виплачувати заробітну плату; чи можна і як правильно звільнити працівника; як зберегти робочі місця? Працівники хочуть знати: як зберегти своє життя і не втратити дохід; чи буде роботодавець продовжувати нараховувати і виплачувати заробітну плату; чи буде враховуватися стаж; чи може скорочення відбуватися з ініціативи роботодавця; де знайти нову роботу; чи підтримає їх держава, якщо вони втратять роботу? Найважливішим є питання скорочення, яке для компанії слугуватиме зменшенню витрат та податкового навантаження, а для працівника означатиме втрату джерела доходу. Водночас, не можна не згадати про втрати для бюджету.

На вирішення питань організації відносин між роботодавцем і працівником в період воєнного стану спрямований Закон України «Про організацію трудових відносин в умовах воєнного стану» (Закон №2136) [33], який є на сьогодні пріоритетним перед звичайними нормами трудового законодавства.

Зміни, які діють протягом воєнного стану, узагальнено в таблиці 3.7.

Таблиця 3.7

Зміни норм трудового законодавства в умовах воєнного стану

Показник	Мирний час	Воєнний стан
Максимальна норма часу за тиждень	40 год	60 год
Обмеження граничних нормадурочних робіт	не повинні перевищувати для кожного працівника 4 годин протягом двох днів підряд і 120 годин на рік	не застосовується
Тривалість роботи в нічний час	скорочується на 1 годину	не скорочується
Скорочення роботи на 1 годину напередодні святкових і неробочих днів	при п'ятиденному і шестиденному робочих тижнях тривалість скорочується на 1 годину	не скорочується
Перенесення святкових днів	якщо святковий день припадає на вихідний, то він переноситься на	не переноситься

	наступний день після вихідного	
Компенсації за залучення до робіт у вихідні, святкові і неробочі дні	компенсація нараховується	не нараховується
Тривалість щорічної відпустки	залежно від категорії працівників (до 56 календарних днів)	24 календарні дні
Тривалість відпустки без збереження заробітної плати	до 15 календарних днів	необмежена кількість днів (оскільки триває період карантину)
Попередження працівника про зміну істотних умов праці	попереджається за 2 місяці	роботодавець має право не попереджувати
Звільнення працівника	з ініціативи роботодавця і працівника	з ініціативи працівника

Джерело: сформовано за [12]

Варто зауважити, що прийняття Закону №2136 не вплинуло на вирішення усіх проблемних питань. Це є зрозумілим, адже розрахунки по заробітній платі є досить трудомісткою роботою, яку необхідно виконувати за короткий термін між узагальненням даних та виплатами робітнику.

«З метою проведення виплат найманим працівникам, в період воєнного стану, їх умовно можна класифікувати по певних категоріях:

- мобілізовані;
- добровольці територіальної оборони;
- евакуйовані або залучені дистанційно;
- залучені до суспільно корисних робіт;
- ті, хто продовжують виконувати трудові обов'язки у штатному режимі;
- тимчасово позбавлені можливості працювати без альтернативної зайнятості» [41].

Мобілізованим і добровольцям територіальної оборони гарантується збереження місця роботи і середнього заробітку відповідно до статті 119 Кодексу законів про працю (КЗпП). Таким працівникам здійснюються виплата грошового забезпечення за рахунок коштів Державного бюджету України відповідно до Законів України «Про соціальний і правовий захист військовослужбовців та членів їх сімей» та «Про мобілізаційну підготовку та мобілізацію».

Для працівників, які були змушені залишити своє робоче місце, але перебувають на території України і можуть працювати дистанційно або віддалено, необхідно враховувати положення статей 60, 60-1 і 60-2 Кодексу

законів про працю:

- Гнучкий режим робочого часу - форма організації праці, що допускає встановлення режиму роботи, відмінного від визначеного правилами внутрішнього трудового розпорядку, з дотриманням встановленої щоденної, щотижневої або іншої тривалості робочого часу за обліковий період (тиждень, місяць, квартал, рік тощо);

- надомна робота - форма організації праці, за якої робота виконується працівником за місцем його проживання або в іншому визначеному ним місці, що характеризується наявністю фіксованого приміщення, технічних засобів (виробничих і невиробничих ресурсів, інструментів, обладнання, інвентарю) або їх поєднання, необхідних для виробництва продукції, надання послуг, виконання робіт або здійснення функцій, визначених установчими документами, але поза межами виробничих або робочих приміщень роботодавця

- дистанційна робота - форма організації праці, за якої робота виконується працівником поза приміщенням або територією роботодавця, у місці за вибором працівника та з використанням інформаційно-комунікаційних технологій [15].

У такому випадку укладаються трудові договори про надомну або дистанційну роботу. Якщо такий договір не укладено і працівник виконує роботу дистанційно, роботодавець повинен видати наказ про виконання роботи в такий спосіб (дистанційно). Встановлення гнучкого режиму робочого часу вимагає письмової угоди між працівником і роботодавцем. Роботодавець зобов'язаний не тільки проінформувати працівника про умови та деталі гнучкого режиму робочого часу, а й забезпечити належний облік відпрацьованого часу та здійснювати дієвий контроль за найбільш повним і раціональним використанням працівником робочого часу. Заробітна плата нараховується відповідно до трудового законодавства на загальних підставах.

Працездатні особи, віком від 16 років, які проживають на території України і за станом здоров'я здатні до активної трудової діяльності, в період воєнного стану, за рішенням Військового командування разом з місцевими органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування, можуть залучатися до

суспільно корисних робіт, до яких належать роботи і послуги, що не потребують, як правило, спеціальної професійної підготовки. Для цього необхідно дотримуватися Порядку залучення працездатних осіб до суспільно корисних робіт в умовах воєнного стану, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 13 липня 2011 р. № 753 [31]. Відповідно, виконання робіт, пов'язаних з обороною, а також ліквідацією надзвичайних ситуацій техногенного, природного та воєнного характеру, що виникли в умовах воєнного стану, та їх наслідків, задоволення потреб Збройних Сил, інших військових формувань та цивільного захисту, забезпечення функціонування національної економіки і системи забезпечення життєдіяльності населення. При цьому всі ці види робіт не можуть бути пов'язані з підприємництвом або іншою діяльністю, спрямованою на отримання прибутку.

З кожною із зазначених осіб укладається строковий трудовий договір. Працівникам підприємств, що працюють в умовах воєнного стану, оплата праці за виконання суспільно корисної роботи здійснюється відповідно до умов оплати праці, встановлених для професії (посади), на яку вони призначені, і розмір такої оплати не може бути нижчим від середньої заробітної плати за основним місцем роботи.

Організація праці працівників, які продовжують виконувати свої основні обов'язки, регулюється положеннями Закону № 2136.

Найскладнішими є питання працівників, які через бойові дії не можуть працювати без залучення до іншої роботи. До цієї категорії працівників належать ті, хто

- 1) перебувають за кордоном і невідомо, чи мають вони роботу, чи ні;
- 2) перебувають за кордоном і відомо, що вони безробітні, але не можуть працювати дистанційно
- 3) перебувають в Україні, але не можуть виконувати свою роботу дистанційно (компанія або її структурні підрозділи не можуть функціонувати).

Перш за все, слід зазначити, що відсутність таких працівників не може бути класифікована як прогул.

Якщо з працівником немає зв'язку, роботодавцю пропонується оформити його як працівника, відсутнього з неповажних або інших причин, до з'ясування

причин його відсутності та отримання від нього письмових пояснень.

Працівникам, які не можуть працювати дистанційно, доцільно пропонувати оплачувані відпустки (щорічні, соціальні), а також обов'язкові відпустки без збереження заробітної плати та відпустки без збереження заробітної плати без обмеження терміну, як це передбачено частиною першою статті 26 Закону України «Про відпустки». Звісно, відпустка без збереження заробітної плати не може бути «обов'язковою», а має надаватися за бажанням працівника.

Законом №2136 працівникам надано можливість звільнення за власною ініціативою у строк, зазначений у його заяві (крім випадків примусового залучення до суспільно корисних робіт в умовах воєнного стану, залучення до виконання робіт на об'єктах критичної інфраструктури).

«Якщо суб'єкт господарювання не може здійснювати свою діяльність, то ним може бути:

- оголошено простій;
- застосовано порядок призупинення дії трудового договору.

Статтею 34 КЗпП визначено, що простій – це зупинення роботи, викликане відсутністю організаційних або технічних умов, необхідних для виконання роботи, невідвратною силою або іншими обставинами» [15].

Статтею 113 КЗпП передбачено два варіанти оплати простою:

- «час простою не з вини працівника, в т. ч. на період оголошення карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України (КМУ), оплачується з розрахунку не нижче від двох третин тарифної ставки встановленого працівникові розряду (окладу);
- за час простою, коли виникла виробнича ситуація, небезпечна для життя чи здоров'я працівника або для людей, які його оточують, і навколишнього природного середовища не з його вини, за ним зберігається середній заробіток» [15].

Враховуючи відмінності між цими двома видами простою, в умовах воєнного стану некоректно заявляти про нього на підставі виробничої ситуації, небезпечної для життя чи здоров'я працівника або оточуючих його осіб не з вини працівника, який перебуває в умовах воєнного стану. Отже, оплачувати час простою за середнім заробітком не потрібно. Тому наразі підприємства

користуються першим варіантом і оголошують «простій» не з вини працівника у зв'язку з введенням воєнного стану з відповідною компенсацією відповідно до вимог Кодексу законів про працю [14]. У разі простою працівники можуть бути переведені за їх згодою з урахуванням спеціальності і кваліфікації на іншу роботу на тому ж підприємстві, в установі, організації на весь час простою або на інше підприємство, в установу, організацію, але в тій самій місцевості на строк до одного місяця.

Введення простою супроводжується наказом керівника підприємства, який доводиться до відома працівників будь-яким способом, у тому числі за допомогою електронних засобів зв'язку.

Керівники державних органів, підприємств, установ та організацій, що фінансуються чи дотуються з бюджету, можуть до закінчення або скасування воєнного стану в Україні самостійно визначати в межах фонду оплати праці, передбаченого в кошторисі, розмір оплати часу простою працівників, але не нижче двох третин тарифного розряду (посадового окладу) працівника [5].

Призупинення трудового договору - це тимчасове припинення роботодавцем надання роботи працівникові та тимчасове припинення працівником виконання роботи за укладеним трудовим договором [33]. Це положення може бути застосоване, коли для роботодавця абсолютно неможливо надати роботу працівникові, а для працівника - виконувати відповідну роботу.

У разі призупинення трудового договору роботодавець і працівник повинні, за можливості, повідомити один одного всіма доступними способами [33].

Відшкодування в повному обсязі заробітної плати, гарантійних і компенсаційних виплат працівникам за час призупинення трудового договору покладається на державу, що здійснює військову агресію [33]. Питання про механізм виплати заробітної плати, гарантійних та компенсаційних виплат працівникам державою-агресором досі не має відповіді. Однак, якщо трудовий договір було призупинено, роботодавець повинен вести облік щодо нарахування заробітної плати та компенсаційних виплат, які б належали працівникові, якби таке призупинення не відбулося.

Ми підтримуємо думку, що у випадках, коли зв'язок з працівником втрачено і його доля невідома, варіант призупинення трудового договору є оптимальним з точки зору компанії для того, щоб

- дотримання вимог чинного законодавства
- збереження робочого місця;
- зменшення витрат компанії
- зменшення податкового навантаження на компанію;
- зменшення паперової тяганини [41].

Здається, що все зрозуміло. Однак на практиці день відсутності кожного працівника є унікальним, зі своїми нюансами. Візьмемо для прикладу таку ситуацію: компанія знаходиться в зоні, де не ведуться бойові дії, і функціонує, працівник виїхав за кордон, з ним є зв'язок, він не має можливості працювати дистанційно, не бажає просити відпустку, не бажає звільнитися за власним бажанням і не дає чіткої відповіді щодо повернення на роботу. Без сумніву, збереження життя та здоров'я людини - це найголовніше. Але працювати потрібно, а для повноцінного функціонування підприємства, для покращення економічної ситуації, в тому числі і в країні, не вистачає працівників.

Виникає питання: як роботодавець може виконати положення Закону 2136, якщо він володіє інформацією про працівника, яка не дозволяє йому планувати подальший робочий процес? Роботодавець не має права звільнити працівника без попередження через його відсутність на роботі у зв'язку з воєнними діями.

Закон № 2136 передбачає можливість прийняття на роботу нових працівників за строковим трудовим договором на період воєнного стану або на період заміщення тимчасово відсутнього працівника. Роботодавець повинен враховувати фізичний стан нового працівника, його здоров'я та здатність виконувати певну роботу. Чи може роботодавець дозволити собі додаткові витрати на навчання нових працівників? Звичайно, якщо це необхідно, іншого виходу немає. Чи доречно новому працівнику проходити перепідготовку або виконувати складну для нього роботу протягом короткого періоду часу, наприклад, на період заміни основного працівника? На нашу думку, така ситуація не буде для нього привабливою, розуміючи, що він і тимчасово відсутній працівник перебувають в однакових життєвих обставинах. Варто

також зазначити, що наразі держава всіляко сприяє функціонуванню бізнесу, зменшуючи податкове навантаження, і що "деякі" свідомо цим зловживають.

Тому ми пропонуємо внести зміни до Закону № 2136 щодо особливостей розірвання трудового договору з ініціативи роботодавця. Вважаємо за доцільне розмежувати території, на яких розташовані підприємства, організації та установи, на зони, де проводяться або не проводяться бойові дії. При цьому має бути передбачена можливість звільнення працівників за відсутність на роботі без поважних причин та невиконання умов трудового договору. Таке рішення роботодавця не буде вважатися порушенням, оскільки статті 40 і 41 КЗпП дозволяють звільняти навіть у період тимчасової непрацездатності працівника, якщо для цього є законні підстави. Можливо, така думка є жорстокою. Але економіка повинна працювати і давати гроші в бюджет. Така норма допоможе запобігти дефіциту працівників відповідних категорій, спеціальностей, видів робіт тощо, а також сприятиме вихованню людяності та порядності по відношенню до колег, роботодавців та держави.

На період воєнного стану порядок організації ведення кадрового діловодства та архівування документів з кадрових питань у районах проведення активних бойових дій визначатиметься роботодавцем самостійно за умови збереження достовірного обліку виконаної працівником роботи та нарахування заробітної плати [33].

Щодо виплати заробітної плати, яка має виплачуватися двічі на місяць, нічого не змінилося. Відрахування податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного соціального внеску мають здійснюватися вчасно.

У разі неможливості виплати заробітної плати у зв'язку з військовими діями, виплата заробітної плати може бути призупинена до моменту, коли підприємство знову зможе здійснювати свою основну діяльність. У такому випадку роботодавець звільняється від відповідальності за порушення строків виплати заробітної плати, якщо доведе, що порушення сталося внаслідок воєнних дій або інших обставин. Водночас, відповідальність за порушення строків сплати податків та подання звітності не застосовується, якщо всі зобов'язання будуть виконані протягом 90 днів з моменту закінчення воєнного стану. Також неможливо виплачувати заробітну плату без перерахування до

бюджету податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Відповідно до Закону України «Про захист інтересів суб'єктів господарювання, які подають звітність та інші документи в умовах воєнного або надзвичайного стану», всі суб'єкти господарювання зобов'язані подати звітність та інші документи, подання яких передбачено чинним законодавством, у письмовій або електронній формі протягом трьох місяців після закінчення або скасування воєнного чи надзвичайного стану за весь період, протягом якого вони не подавали звітність або документи. Суб'єкти господарювання звільняються від штрафних санкцій за неподання або несвоєчасне подання звітності протягом трьох місяців з дня припинення воєнного стану. Ці обмеження не поширюються на податкову звітність [34]. Таким чином, суб'єкти господарювання не звільняються від сплати податків та подання податкової звітності до контролюючих органів, а лише отримують можливість сплатити їх пізніше.

Знову ж, для того, щоб економіка працювала та бізнес продовжував функціонувати держава здійснює політику дерегуляції та лібералізації бізнесу, про що свідчить прийняття Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» [32] від 15 березня 2022 року №212-IX. Так, на період мобілізації роботодавці – платники єдиного податку, які обрали спрощену систему оподаткування, фізичні особи-підприємці платники єдиного податку 2-ї та 3-ї груп і юридичні особи 3-ї групи платники єдиного податку можуть вирішити не сплачувати єдиний соціальний внесок за найманих працівників, призваних під час мобілізації на військову службу до Збройних Сил України. Такі суми єдиного внеску, нараховані та не сплачені роботодавцями, сплачуються за рахунок державного бюджету. Протягом періоду дії воєнного стану та протягом 3 місяців після його припинення штрафи та пеня за порушення у зв'язку зі сплатою єдиного соціального внеску – не застосовуються.

Варто також зазначити, що якщо працівник втрачає роботу та частину заробітної плати (доходу) у зв'язку із зупиненням (скороченням) виробництва (наданням послуг), він може мати право на допомогу по частковому безробіттю. Державна служба зайнятості надає соціальну підтримку

безробітним та організовує їх працевлаштування. Щоб отримати допомогу, потрібно зареєструватися в службі зайнятості. Зробити це можна кількома способами: через портал Дія, прийшовши до центру зайнятості особисто або надіславши заяву електронною поштою.

Наразі, в умовах воєнного стану, уряд проводить політику дерегуляції та лібералізації бізнесу для стимулювання економіки. Роботодавці зобов'язані виплачувати заробітну плату працівникам відповідно до умов, визначених у трудових договорах та згідно з чинним законодавством. Кожна виплата повинна супроводжуватися перерахуванням податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного соціального внеску. У разі неможливості виплати заробітної плати у зв'язку з військовими діями, виплата може бути призупинена лише на час, поки компанія не зможе відновити свою основну діяльність. Однак це не означає, що заробітна плата не повинна виплачуватися, якщо робота все ж таки відбувається. Незважаючи на воєнний стан, роботодавець повинен вжити всіх можливих заходів для забезпечення реалізації права працівників на своєчасну виплату заробітної плати та забезпечити безпеку працівників. Працівники, зі свого боку, повинні розуміти важливість своєї присутності на робочому місці та допомагати у відновленні економіки. Питання виплати заробітної плати працівникам під час війни стоїть особливо гостро. Тому належний облік відіграє важливу роль в об'єктивному визначенні відпрацьованих годин, виконаної роботи, простоїв, неявок на роботу з поважних і неповажних причин тощо.

ВИСНОВКИ

На основі проведеного дослідження щодо обліку, оподаткування та контролю оплати праці в контексті податкового консультування отримані наступні висновки:

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

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

3. Визначено, що податкові консультанти послуги з обліку та оподаткування заробітної плати пропонують своїм клієнтам (платникам податків) на договірній основі, що допомагає їм своєчасно і якісно виконати свої податкові обов'язки з питань нарахування та сплати податків до бюджету. Особливо це актуально для представників малого та середнього бізнесу, де податкові консультанти зазвичай ведуть для своїх клієнтів бухгалтерський облік і складають фінансову та податкову звітність, ведуть розрахунок заробітної плати, що їм, як правило, економічно вигідніше, ніж тримати штатного бухгалтера чи податкового менеджера.

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

5. Визначено, що при виплаті доходів у формі оплати праці ТОВ «Вальта» є податковим агентом та здійснює нарахування, утримання та сплату до бюджету

трьох основних податків та зборів – ПДФО, ВЗ та ЄСВ. При здійсненні нарахувань та утримань враховуються всі норми закону щодо методики і розміру нарахувань та утримань, термінів їх сплати до бюджету, правил відображення здійснених нарахувань та утримань у бухгалтерському обліку.

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

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

8. Доведено, що внутрішньогосподарський контроль вважається однією з функцій керування господарською діяльністю товариства. Однією з його основних питань є забезпечення даних про роботу товариства з метою прийняття результативних адміністративних висновків, що допустимо лише за раціональної його організації. До об'єктів внутрішньогосподарського контролю виплат працівникам належать: дотримання трудової, штатної дисципліни; використання фонду робочого часу; стан бухгалтерського обліку та звітності виплат працівникам. Для проведення контролю розрахунків по заробітній платі необхідна інформація, джерелами якою є: первинні документи як головне джерело

інформації бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, фінансова звітність і реєстри фінансового обліку.

9. Запропоновано, що оскільки ТОВ «Вальта» з невеликим фінансовим та кадровим потенціалом створення спеціалізованих підрозділів внутрішнього контролю тут не доцільно. Організаційна та методична робота щодо здійснення контролю покладено на головного бухгалтера, керівника або будь-якого іншого працівника бухгалтерії. Якщо можливості організації дають змогу відкрити штат ревізора (контролера), то доцільніше найняти співробітника на цю посаду. Документом, який є підставою для виконання поточних заходів щодо контролю буде картка внутрішнього фінансового контролю (з оплати праці). Для прикладу розроблено Картку внутрішнього фінансового контролю. Результати з карт внутрішнього фінансового контролю заносяться до Журналу обліку внутрішнього контролю.

10. Визначено, що роботодавці зобов'язані виплачувати заробітну плату працівникам відповідно до умов, визначених у трудових договорах та згідно з чинним законодавством. Кожна виплата повинна супроводжуватися перерахуванням податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного соціального внеску. У разі неможливості виплати заробітної плати у зв'язку з військовими діями, виплата може бути призупинена лише до моменту, коли компанія знову зможе здійснювати свою основну діяльність. Однак це не означає, що заробітна плата не повинна виплачуватися, якщо робота все ж таки відбувається. Незважаючи на воєнний стан, роботодавець повинен вжити всіх можливих заходів для забезпечення реалізації права працівників на своєчасну виплату заробітної плати та забезпечити безпеку працівників. Працівники, зі свого боку, повинні розуміти важливість своєї присутності на робочому місці та допомагати у відновленні економіки. Питання виплати заробітної плати працівникам під час війни стоїть особливо гостро. Тому належний облік відіграє важливу роль в об'єктивному визначенні відпрацьованих годин, виконаної роботи, простоїв, неявок на роботу з поважних і неповажних причин тощо.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

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

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

- 20.Іванчук Н.В. Оподаткування фонду оплати праці у високорозвинених країнах світу. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія», серія «Економіка»*. 2017. №4(32). С. 129-134.
- 21.Калина А.В. Економіка праці та соціально-трудові відносини: навч.посіб. для студ. вищ. навч. закл. Київ: Персонал, 2014. 497 с.
- 22.Калина А. В. Розвиток соціально-економічної категорії «заробітна плата» та передумови для формування її гідного рівня. *Соціально-трудові відносини: теорія та практика*. 2017. № 1. С. 212-223.
- 23.Канарьова Н. Роботодавці vs працівники: дії під час карантину. Дебет-Кредит. 2020. №14. URL: <https://online.dtkr.ua/Book/%C2%AB%D0%94%D0%9A%C2%BB%20%E2%84%9614-2020.epub/navPoint-5>.
- 24.Карпенко Т. І. Стан та перспектива обліку розрахунків з оплати праці. Шляхи вдосконалення проблем. Технології та дизайн. 2016. № 1 (18). URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/td_2016_1_17.
- 25.Колобердянко І.І., Редька Ю.А. Сучасні системи та організація оплати праці в зарубіжних країнах. *Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки*. 2015. №2 (26). с. 123-130.
- 26.Колот А.М., Цимбалюк С.О. Мотиваційний менеджмент: підручник. Київ: КНЕУ, 2014. 480 с.
- 27.Колот А. М., Данюк В. М., Герасименко О. О. та ін. Гідна праця: імперативи, українські реалії, механізми забезпечення: монографія. Київ: КНЕУ, 2017. 500 с.
- 28.Колот А. М. Розвиток наук про працю та соціально-трудові відносини на засадах міждисциплінарності. *Соціально-трудові відносини: теорія та практика*. 2014. №2(8). С. 7-26.
- 29.Кесарчук Г. С. Удосконалення організації обліку розрахунків за виплатами працівникам. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2013. С. 240.
Кім Ю. Г. Бухгалтерський та податковий облік: первинні документи та порядок їх заповнення: навч. посібник для ВНЗ. Київ: Центр учб. літ., 2014. 600 с.
30. Конституція України: офіц. текст. Київ: КМ, 2013. 96 с.

31. Кодекс законів про працю України: Закон України від 23.07.1996 р. № 322-08. Дата оновлення 25.10.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95%D0%B2%D1%80/ed20200213#Text>.
32. Кравченко Л. Підсумований облік робочого часу: незвичайний тест на професійність. Головбух. 2020. №27. URL: <https://egolovbuh.mcfr.ua/830002>
33. Кудіна І. Витрати на оплату праці: економічний зміст і об'єкт бухгалтерського обліку. *Збірник наукових праць ДЕТУТ. Серія «Економіка і управління»*. 2014. № 28. С. 189-201.
34. Ланченко Є.О. Колективно-договірне регулювання соціально-трудова відносин у аграрному секторі економіки: стан і напрями удосконалення. *Демографія та соціальна економіка*. 2018. № 3 (34). С. 148-160.
35. Лисак В.Ю. Сутність заробітної плати та її значення в процесі економічного управління підприємством. *Економіка і суспільство*. 2016. №4. С. 264-269.
36. Літвінова Ю. О. Удосконалення обліку та контролю з оплати праці на вітчизняних підприємствах. *Управління розвитком*. 2013. № 15. с. 131-133.
37. Луняк І. В. Заробітна плата як найважливіший фактор реалізації інвестиційно-інноваційної моделі розвитку. *Інвестиції: практика та досвід*. 2015. №21. С. 21-24.
38. Машевська А. А. Теоретичне підґрунтя організації оплати праці суб'єктів господарювання. Електронний журнал «Ефективна економіка». 2019. №11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7461>.
39. Машевська А. А. Наукові та теоретичні аспекти реформування оплати праці. Електронний журнал «Ефективна економіка». 2019. №6. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7142>
40. Миронова Ю.Ю., Панасенко В.А. Проблеми організації обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві. *Економіка і регіон*. 2016. №1 (56). С. 121-126.
41. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 (МСБО 19) «Виплати працівникам» затверджений від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_011.

42. Міщенко А. М. Сучасні проблеми обліку розрахунків з оплати праці та шляхи їх вирішення. *Управління розвитком*. 2013. № 23. С. 16-18.
43. Овсюк Н. В. Сутність та особливості понять «оплата праці» та «заробітна плата» визначених в нормативно-правовій базі України. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2014. №3. С. 27-31.
44. Петрусенко І. Допомога з часткового безробіття через коронавірус: кому пощастить. *Головбух*. 2020. №27. URL: <https://egolovbuh.mcfr.ua/829973>.
45. Петрусенко І. Коронавірус: як оформити та оплатити роботу під час карантину. *Головбух*. 2020. №12. URL: <https://egolovbuh.mcfr.ua/805182>.
46. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 №2755-VI. Дата оновлення: 07.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20201107#Text>.
47. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» затверджене Наказом Мініфіну від 28.10.2003 р. №601 із змінами і доповн. №з1556-11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03#Text>.
48. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» затверджене Наказом Мініфіну від 31.01.2000 р. №20 із змінами від 29.10.2019 №з1065-19. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text>
49. Порядок формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування затверджений наказом Міністерства фінансів України від 14.04.2015 № 435 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0460-15#Text>
50. Порядок надання та повернення коштів, спрямованих на фінансування допомоги по частковому безробіттю на період карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України з метою запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2. Постанова КМУ від 22.04.2020 р. № 306. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/306-2020-%D0%BF#Text>
51. Починок Н.В. Заробітна плата працівників за правилами вітчизняного

- законодавства. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. м. Тернопіль, 10-11 жовт. 2014 р..* Тернопіль: ТНЕУ, 2014. С.101-102.
52. Писаревська Г.І. Формування системи аудиту персоналу на підприємстві. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки»*. 2015. №13. С. 153—157.
53. Про відпустки: Закон України від 15.11.1996 р. № 504/96-ВР. Дата оновлення: 17.03.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80#Text>.
54. Про Державний бюджет України на 2020 рік. Закон України від 14.11.2020 №294-IX. Дата оновлення: 04.10.2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/294-20#Text>.
55. Про Державний бюджет України на 2019 рік. Закон України від 23.11.2018 №2629-VIII. Дата оновлення: 13.12.2019 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2629-19#Text>.
56. Про зайнятість населення. Закон України від 05.07.2012 № 5067-VI. Дата оновлення: 18.07.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5067-17#Text>.
57. Про затвердження порядку обчислення середньої заробітної плати. Постанова КМУ від 8.02.1995 №100. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/100-95-%D0%BF#Text>.
58. Про запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2. Постанова КМУ від 11.03.2020 №211. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/211-2020-%D0%BF#Text>.
59. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Закон України від 08.07.2010 № 2464-VI. Дата оновлення: 08.08.2020. URL <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text>.
60. Про колективні договори та угоди. Закон України від 01.07.1993 №3356-XII. Дата оновлення: 27.12.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3356-12#Text>.

61. Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 р. №108/95-ВР. Дата оновлення: 13.02.2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80/ed20200213#Text>.
62. Прокопець Л.В. Роль аудиту персоналу на підприємстві. *Агросвіт*. 2017. №23. С. 62-65.
63. Пугаченко О. Б., Пуліковська Ю. О. Визначення терміну «кадровий аудит». Конкурентоспроможна модель інноваційного розвитку економіки України: *матеріали III Міжнародної наук.-практ. конф.*, м. Кропивницький, 14 квітня 2020 р. Кропивницький, 2020. С. 297-299.
64. Сазонець О.М. Наукові підходи до виявлення тенденцій оплати праці в Україні і країнах світу. *Актуальні проблеми економіки*. 2014. №9(159). С. 344-350.
65. Соболева І.В., Чепак А.В. Організація обліку заробітної плати та відповідних утримань та нарахувань у сучасних умовах розвитку економіки України. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2016. №5 (05). С. 341-344.
66. Солодка Я. Мельянкова Л. Удосконалення організації обліку розрахунків з оплати праці. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2014. №3. С. 207- 210.
67. Соломченко Д. Організація обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві. *Вісник Київського інституту бізнесу та технологій*. 2014. № 1. С. 46–50.
68. Сохатий А.В. Організація праці. Київ: Альтаїр, 2014. 345 с.
69. Сьомченко В.В., Засипко К.О. Заробітна плата як соціально-економічна категорія. *Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки*. 2016. №1 (29). С. 121-126.
70. Тибінка Г., Сікора О., Мартинюк Н. Іноземний досвід застосування різних систем оплати праці та можливості їх використання в Україні. *Аграрна економіка. Економічні науки*. 2017. № 3-4. С.120-126.
71. Тибінка Г.І., Брик Г.В., Кохана Т.М. Розмежування понять «оплата праці» та «заробітна плата». *Економіка і суспільство*. 2018. №19. С. 246- 250.
72. Тибінка Г.І. Організаційно-економічний механізм регулювання оплати праці в господарській системі України: дис. канд. економічних наук:

08.00.03. Львів, 2014. 244 с.

- 73.Тибінка Г.І. Ефективні інструменти регулювання оплати праці зарубіжних країн та їх використання в Україні. *Науковий вісник Полісся*. 2016. №3 (7). С. 146-149.
- 74.Ткаченко Н. М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність: підручник. Київ: Алерта, 2016. 928 с.
- 75.Томілов С.Н. Облік операцій з оплати праці за національними стандартами. *Все про бухгалтерський облік*. № 7 (496), 2015. С. 8.
- 76.Турко М. О. Облік розрахунків з оплати праці та аналіз ефективності використання трудових ресурсів. *Економічний простір*. 2014. № 90. С. 215-222.
- 77.Фінансовий облік: підруч./ Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Микитюк Н.Я. (та ін). Тернопіль: ТНЕУ, 2019. 478 с.
- 78.Хома Д. М. Проблеми обліку та аудиту розрахунків з оплати праці в умовах економічної кризи. *Наука й економіка*. 2013. № 3. С. 73-76.
- 79.Хорунжак Н. Формалізація моделі мотивації працівників і оцінки її ефективності. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2018. № 1. С. 85-97.
- 80.Хустова Є.Б. Проблеми заробітної плати в Україні та шляхи їх вирішення. *Міжнародний науковий журнал*. 2015. №9. С. 159-163.
- 81.Шаповал О. Бухгалтерське середнє (обчислення середньої заробітної плати згідно з Порядком №100). *Бухгалтерія*. № 21 (696). 2014. С. 52-55.
- 82.Швець Л. П. Доберчак Н.І. Дослідження шляхів удосконалення використання фонду оплати праці та системи преміювання на підприємствах зв'язку. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2009. № 4. С.40-45.
- 83.Ярмішко С. В. Проблеми організації обліку оплати праці та принципи її вдосконалення на підприємстві. *Управління розвитком*. 2014. № 9. С. 24- 26.
- 84.Задорожний З. Проблемні питання якості інформації бухгалтерського і управлінського обліку малоцінних активів / З. Задорожний // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2018. – Вип. 1.

– С. 115-124.

85. Задорожний З.-М.В., Кафка С.М. Особливості діяльності підприємств нафтогазової промисловості та їх вплив на облік необоротних матеріальних активів [Електронний ресурс] / З.-М.В. Задорожний, С. М.Кафка // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2017. – № 3. Режим доступу: <http://visnykj.tneu.edu.ua/index.php/visnykj/issue/view/45>.
86. Задорожний З.-М. В. Гармонізація бухгалтерського обліку із вимогами податкового законодавства / З.-М. В. Задорожний // Збірн. наук. Праць кафедри економічного аналізу ТНЕУ «Економічний аналіз». – Випуск 9. – Тернопіль, 2011. – С. 10–13.
87. Починок Н. В. Методи обліку витрат на персонал відповідно до інформаційних потреб користувачів / Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу у сучасних концепція управління / Матеріали міжнар. наук– практ. конф., 2011 р., 19–20 травня, м. Судак. – Сімферополь, ВД «АРІАЛ», 2011. – С. 275–278.
88. Починок Н.В. Джерела формування кількісної та якісної складових персоналу підприємства. *Вісник Львівської комерційної академії*. Львів : Вид-во Львівської комерційної академії, 2011. – Вип. 36. – С. 309-315.
89. Починок Н. В. Проблеми підвищення кваліфікації працівників на підприємствах / Сучасні тенденції та проблеми розвитку інвестиційно-будівельного комплексу // Матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції, 29-30 листопада 2007 року. – Тернопіль: Принтер-інформ, 2007. – С. 135-138.
90. Починок Н. В. Методика обліку процесу формування персоналу. *Економічний аналіз*. 2014. Т. 16 (2). С. 225–235.
91. Омецінська І., Починок Н. Проблемні аспекти ціноутворення у вітчизняних підприємствах. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2017. Вип. 3. С. 75-86.
92. Починок Н.В. Оцінка та контроль результатів провадження соціально відповідальної діяльності підприємства. Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція «Облік, оподаткування і контроль: теорія та

методологія» (30 червня 2017 року, м. Тернопіль). Тернопіль, 2017. С. 150-152.

- 93.Починок Н.В. Кореляція корпоративної соціальної відповідальності та показників фінансової звітності. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали IV міжнар. наук.-практ. конф., 11 травня 2016 р. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. С. 201-203.
- 94.Починок Н.В. Значення бухгалтерського обліку для сталого розвитку суб'єктів господарювання. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали V міжнар. наук.-практ. конф., 31 травня – 1 червня 2018 р. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. С. 208-210.
- 95.Починок Н.В. Взаємозалежність соціальних стандартів та інтелектуального капіталу підприємства. Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті Європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації : матеріали VIII міжнар. наук.-практ. конф. Львів : Вид-во ЛТЕУ, 2018. С. 267-269.