

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

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Обліково-контрольне забезпечення управління розрахунками із персоналом в ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД»

Виконала: студентка 2 курсу, групи 8.0712-оа-з
спеціальності 071 Облік і оподаткування
освітньої програми облік і аудит

О.В. Лапшункова

Керівник: _____ к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.

Рецензент: _____ к.е.н., доцент Сьомченко В.В.

Запоріжжя – 2023

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти магістр
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітня програма «Облік і аудит»

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри _____ Н.М. Проскуріна
« ____ » _____ 2023 року

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТЦІ

Лапшунковій Олександрі Василівні

1. Тема роботи: Обліково-контрольне забезпечення управління розрахунками із персоналом в ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД»
керівник роботи Скорнякова Юлія Борисівна, к.е.н., доцент,
затверджені наказами ЗНУ від 01.05.2023 р. № 651-с, від 18.09.2023 №1447-с.
- 2 Строк подання студентом роботи 01 грудня 2023 р.
3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, облікові дані та дані фінансової звітності підприємства.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): розглянути проблематику сутності та нормативного регулювання розрахунків підприємства із персоналом, систематизувати теоретико-методичні основи організації обліку розрахунків підприємства із персоналом щодо оплати праці та за підзвітними сумами, дослідити наявну систему обліку розрахунків із персоналом в ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» та розробити пропозиції її вдосконалення, проаналізувати порядок внутрішнього контролю розрахунків із персоналом в ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» та розробити пропозиції щодо підвищення якісного рівня системи внутрішнього контролю таких розрахунків.
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): кваліфікаційна робота містить 15 рис., 16 табл.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.	19.08.2023	19.08.2023
2	к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.	16.09.2023	16.09.2023
3	к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.	07.10.2023	07.10.2023

7. Дата видачі завдання: 01.06.2023 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	липень 2023	виконано
2.	Написання вступу	липень 2023	виконано
3.	Виконання першого розділу	серпень 2023	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2023	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2023	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2023	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	листопад 2023	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	грудень 2023	виконано

Студент _____ О.В. Лапшункова
(підпис)

Керівник роботи _____ Ю.Б. Скорнякова
(підпис)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____ В.В. Сьомченко
(підпис)

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 130 с., 3 розділи, 15 рис., 16 табл., 1 додаток, 84 джерела.

РОЗРАХУНКИ, ТРУДОВІ ВІДНОСИНИ, ЗАРОБІТНА ПЛАТА, ПІДЗВІТНІ СУМИ, ВІДРЯДЖЕННЯ, ОРГАНІЗАЦІЯ, УПРАВЛІННЯ, ОБЛІК, КОНТРОЛЬ, СИСТЕМА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ, ВИТРАТИ, ПОЛОЖЕННЯ ПРО ВІДРЯДЖЕННЯ, ЕФЕКТИВНІСТЬ ПРАЦІ

Об'єкт дослідження – процес обліку та внутрішнього контролю розрахунків ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» із персоналом щодо оплати праці та за підзвітними сумами.

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліково-контрольного забезпечення управління розрахунками із персоналом в ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» з метою підвищення якісного рівня таких розрахунків.

Методи дослідження: системний підхід до вивчення економічних явищ і процесів. Під час виконання дослідження використано загальнонаукові методи пізнання: методи наукового узагальнення, діалектичний метод, методи індукції та дедукції, класифікації, порівняння, наукової абстракції, системного та комплексного аналізу, синтезу.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням обліково-контрольного забезпечення управління розрахунками підприємства із персоналом з метою підвищення якісного рівня таких розрахунків. У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

набули подальшого розвитку:

– методичне забезпечення організації обліку розрахунків із персоналом за рахунок формування схеми організації обліку розрахунків із персоналом щодо оплати праці та визначення основних зовнішніх та внутрішніх факторів, що впливають на її організацію;

– методичне забезпечення впровадження системи внутрішнього контролю розрахунків із персоналом шляхом систематизації основних контрольних процедур внутрішнього контролю розрахунків щодо оплати праці та розрахунків за підзвітними сумами.

За підсумками проведеного дослідження сформовані пропозиції щодо підвищення якісного рівня організації обліку розрахунків ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» із персоналом за рахунок запровадження щорічної інвентаризації та коригування забезпечення на оплату відпусток, запровадження дії «Положення про службові відрядження працівників», підвищення аналітичності обліку розрахунків із підзвітними особами. Окрім того обґрунтовані пропозиції розширення процедур внутрішнього контролю розрахунків ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» із персоналом щодо оплати праці за рахунок запровадження контролю ефективності використання праці персоналу із систематизацією аналітичних показників, що можуть бути використані під час здійснення зазначеного контролю.

Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій дозволить підвищити якісний рівень обліково-контрольного забезпечення управління розрахунками підприємств із персоналом щодо оплати праці та за підзвітними сумами і таким чином підвищити якісний рівень таких розрахунків. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення якісного рівня обліково-контрольного забезпечення управління розрахунками підприємств із персоналом і таким чином на підвищення якісного рівня таких розрахунків.

SUMMARY

Qualifying work contains 130 pp., 3 sections, 15 fig., 16 tab., 1 annex, 84 references.

CALCULATIONS, LABOR RELATIONS, WAGES, ACCOUNTABLE AMOUNTS, BUSINESS TRIPS, ORGANIZATION, MANAGEMENT, ACCOUNTING, CONTROL, INTERNAL CONTROL SYSTEM, EXPENSES, REGULATIONS ON OFFICIAL BUSINESS TRIPS OF EMPLOYEES, LABOR EFFICIENCY

The object of the study is the accounting and internal control process of the calculations in «GIP «Hiprorom bud» LLC with personnel in relation to wages and accountable amounts.

The purpose of the qualification work is to justify of the theoretical regulations and work out practical recommendations to improve the accounting and control support for the management of settlements with personnel in «GIP «Hiprorom bud» LLC with the aim of increasing the quality level of such settlements.

Methods of research: a systematic approach to the study of economic events and processes. During research performance scientific methods of cognition were used: methods of scientific analysis, the dialectical method, methods of induction and deduction, classification, comparison, abstraction, systematic and comprehensive analysis, synthesis.

Scientific novelty of the results is theoretical and methodical substantiation and solution of a complex of issues related to the improvement of the accounting and control support for the management of the company's calculations with personnel in order to increase the quality level of such calculations. The study yielded the following scientific results, which are characterized by scientific

innovation:

Got further development:

- methodical support for the organization of accounting for personnel settlements due to the formation of a scheme for the organization of accounting for personnel settlements in relation to wages and the determination of the main external and internal factors that affect its organization;

- methodical support for the implementation of the system of internal control of calculations with personnel by systematizing the main control procedures of internal control of calculations regarding wages and calculations of accountable amounts.

According to the results of the research generated proposals were made to improve the quality level of the organization of the accounting of settlements of «GIP «Hiproprom bud» LLC with personnel due to the introduction of an annual inventory and adjustment of provision for payment of vacations, the introduction of the action «Regulations on business trips of employees», increasing the analyticality of the accounting of settlements with accountable persons. In addition, there are well-founded proposals for expanding the procedures of internal control of calculations of «GIP «Hiproprom bud» LLC with personnel regarding the payment of labor due to the introduction of control of the efficiency of the use of personnel's labor with the systematization of analytical indicators that can be used during the implementation of the specified control.

The application of proposed recommendations in practice will allow to increase the quality level of accounting and control support for the management of calculations of enterprises with personnel regarding wages and accountable amounts and thus increase the quality level of such calculations. The obtained results of the study are aimed at increasing the quality level of accounting and control support for the management of settlements of enterprises with personnel and thus at increasing the quality level of such settlements.

ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ

РЕФЕРАТ

SUMMARY

ВСТУП	10
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-НОРМАТИВНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ПЕРСОНАЛОМ В СУЧАСНИХ УМОВАХ	
1.1 Сутність та законодавче регулювання розрахунків з персоналом щодо оплати праці.....	15
1.2 Теоретичні та методичні основи організації системи обліку розрахунків з персоналом щодо оплати праці	28
1.3 Особливості організації та обліку розрахунків із підзвітними особами	39
РОЗДІЛ 2 ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ РОЗРАХУНКАМИ З ПЕРСОНАЛОМ В ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД»	
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства.....	53
2.2 Облік розрахунків із персоналом щодо оплати праці.....	58
2.3 Особливості обліку розрахунків із персоналом за відрядженнями та іншими підзвітними сумами.....	79
2.4 Пропозиції щодо вдосконалення облікового забезпечення управління розрахунками з персоналом на підприємстві	86
РОЗДІЛ 3 КОНТРОЛЬНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ РОЗРАХУНКАМИ З ПЕРСОНАЛОМ В ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД»	
3.1 Особливості організації внутрішнього контролю розрахунків із персоналом щодо оплати праці	90
3.2 Сутність та порядок проведення внутрішнього контролю	

розрахунків із персоналом за підзвітними сумами	104
3.3 Підвищення якісного рівня системи внутрішнього контролю розрахунків із персоналом на підприємстві	111
ВИСНОВКИ.....	117
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАНЬ.....	121
ДОДАТОК А Відомість визначення суми забезпечення на виплату відпусток на дату формування річної фінансової звітності.....	130

ВСТУП

Рушійною силою будь-якої господарської діяльності є праця, адже лише люди своєю свідомою діяльністю здатні створювати матеріальні блага й інтелектуальні цінності. Саме наймані працівники своєю працею забезпечують діяльність будь-якого сучасного підприємства, створюючи споживчі блага і нову додану вартість, яка є джерелом та обов'язковою умовою отримання прибутку, що в свою чергу є метою функціонування будь-якого суб'єкта підприємницької діяльності. Таким чином трудові відносин є принциповим елементом організації діяльності підприємства. Важливою складовою таких відносин є розрахунки з персоналом. Йдеться як про розрахунки щодо оплати праці, так і про розрахунки за підзвітними сумами за відрядженнями та господарськими потребами. Здійснення таких розрахунків безперечно потребує якісної організації та суворого дотримання платіжної дисципліни, адже лише за таких умов на підприємстві може бути забезпечено ефективне використання наявних ресурсів та створені умови для високопродуктивної праці найманих працівників.

Якісна організація розрахунків із персоналом потребує відповідної інформаційної підтримки, що й актуалізує питання обліку таких розрахункових операцій, адже саме облік має забезпечити інформаційну підтримку прийняття своєчасних та дієвих управлінських рішень. Важливою складовою забезпечення якісної організації розрахунків в сучасних умовах є також впровадження на підприємстві дієвого механізму внутрішнього контролю розрахунків, у тому числі розрахунків із найманими працівниками щодо оплати праці та за підзвітними сумами. Функціонування такого механізму внутрішнього контролю має запобігати неефективному використанню ресурсів та застосуванню штрафних санкцій до підприємства та його посадових осіб за порушення законодавства щодо організації розрахунків із найманими працівниками.

Таким чином, питання формування обліково-контрольного забезпечення управління розрахунками із персоналом є надзвичайно важливими як для економічної науки, так і для господарської практики підприємств, що і підкреслює актуальність та важливість обраного напрямку дослідження.

Теоретичним, методичним та практичним аспектам формування обліково-контрольного забезпечення управління розрахунків із персоналом присвячені дослідження багатьох вчених-економістів, зокрема таких, як Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, І.С. Варламова, О.В. Гамова, А.М. Кадацька, О.В. Лишиленко, А.П. Макаренко, В.Ф. Максимова, Т.Г. Мельник, Л.В. Нападівська, В.Я. Плаксієнко, Ю.В. Подмешальська, В.В. Сопко, А.В. Череп та багатьох інших. В той же час проблематика організації обліку та внутрішнього контролю розрахунків із персоналом є достатньо багатогранною, а постійні зміни чинного трудового та податкового законодавства, зміни умов підприємницької діяльності, розвиток автоматизації обліку та інші чинники призводять до актуалізації нових запитань та завдань в площині організації обліку розрахунків із персоналом щодо оплати праці та за підзвітними сумами.

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліково-контрольного забезпечення управління розрахунками із персоналом в ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» з метою підвищення якісного рівня таких розрахунків.

Для досягнення поставленої мети в роботі визначені і вирішувалися такі завдання:

- розглянути проблематику сутності та нормативного регулювання розрахунків підприємства із персоналом;
- систематизувати теоретичні та методичні основи організації обліку розрахунків підприємства із персоналом щодо оплати праці та за підзвітними сумами;

– на основні проведеного дослідження наявної системи обліку розрахунків із персоналом в ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» розробити пропозиції її вдосконалення;

– дослідити практику внутрішнього контролю розрахунків із персоналом щодо оплати праці та за підзвітними сумами та систематизувати основні контрольні процедури даної складової внутрішнього контролю;

– розробити пропозиції щодо підвищення якісного рівня внутрішнього контролю розрахунків ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» із персоналом з метою підвищення ефективності функціонування підприємства.

Об'єкт дослідження – процес обліку та внутрішнього контролю розрахунків ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» із персоналом щодо оплати праці та за підзвітними сумами.

Предмет дослідження – сукупність теоретичних, методологічних та практичних аспектів організації обліку та внутрішнього контролю розрахунків підприємств із персоналом щодо оплати праці та за підзвітними сумами.

Для досягнення поставленої мети були використані наукові методи, які застосовуються при вивченні соціально-економічних процесів і явищ, а саме: методи наукового узагальнення (при дослідженні проблематики сутності та нормативного регулювання розрахунків підприємства із персоналом), діалектичний метод (при дослідженні теоретичних та нормативних основ організації розрахунків підприємства із персоналом щодо оплати праці та за підзвітними сумами), методи індукції та дедукції, класифікації, порівняння, наукової абстракції, системного і комплексного аналізу та синтезу (при дослідженні наявної на підприємстві системи організації обліку та внутрішнього контролю розрахунків із персоналом), методи аналізу та синтезу (при розробці пропозицій щодо підвищення якісного рівня організації та аналітичності обліку розрахунків підприємства із персоналом, з метою систематизації основних процедур внутрішнього контролю розрахунків із персоналом та задля розробки пропозицій щодо підвищення

якісного рівня внутрішнього контролю розрахунків із персоналом) та ін.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням обліково-контрольного забезпечення управління розрахунками підприємства із персоналом з метою підвищення якісного рівня таких розрахунків.

У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

- обґрунтована необхідність впровадження в облікову практику ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» щорічної інвентаризації забезпечення виплат відпусток та відповідного корегування суми забезпечення, а також запропонована форма спеціальної відомості для проведення такої інвентаризації;

- з метою підвищення аналітичності обліку розрахунків із підзвітними особами визнано за доцільне запровадження субрахунків наступного порядку з метою виокремлення розрахунків за господарськими потребами, розрахунків за відрядженнями Україною та розрахунків за відрядженнями за кордон;

- обґрунтована доцільність запровадження в практику діяльності підприємств внутрішнього Положення про службові відрядження працівників, що дозволить підвищити якісний рівень організації розрахунків за відрядженнями та мінімізувати конфлікти як площині відносин підприємства із працівниками, так й в площині відносин підприємства із контролюючими структурами;

- розроблена пропозиція розширення процедур внутрішнього контролю розрахунків ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» із персоналом щодо оплати праці за рахунок запровадження контролю ефективності використання праці персоналу та систематизовані аналітичні показники, що можуть бути використані під час здійснення зазначеного контролю;

набули подальшого розвитку:

– методичне забезпечення організації обліку розрахунків із персоналом за рахунок формування схеми організації обліку розрахунків із персоналом щодо оплати праці та визначення основних зовнішніх та внутрішніх факторів, що впливають на її організацію;

– методичне забезпечення впровадження системи внутрішнього контролю розрахунків із персоналом шляхом систематизації основних контрольних процедур внутрішнього контролю розрахунків щодо оплати праці та розрахунків за підзвітними сумами.

Теоретичною та методичною основою дослідження є праці вітчизняних і зарубіжних науковців з питань організації, обліку та контролю розрахунків підприємства із персоналом (найманими працівниками) з оплати праці та за підзвітними сумами, законодавчі та нормативні акти з питань трудових правовідносин, організації розрахункових операцій, організації бухгалтерського обліку та оподаткування.

Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій дозволить підвищити якісний рівень обліково-контрольного забезпечення управління розрахунками підприємств із персоналом щодо оплати праці та за підзвітними сумами і таким чином підвищити якісний рівень таких розрахунків. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення якісного рівня обліково-контрольного забезпечення розрахунків підприємств із персоналом і таким чином на підвищення якісного рівня таких розрахунків.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію шляхом обговорення та отримали позитивну оцінку науковців на двох міжнародних науково-практичних конференціях. Окрім того за підсумками проведеного дослідження була надрукована наукова стаття «Організація обліку розрахунків з персоналом щодо оплати праці» у фаховому науковому журналі «Економіка та суспільство».

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку джерел посилання і додатка. Основний зміст викладено на 130 сторінках друкованого тексту.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-НОРМАТИВНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ПЕРСОНАЛОМ В СУЧАСНИХ УМОВАХ

1.1 Сутність та законодавче регулювання розрахунків з персоналом щодо оплати праці

Основною складовою розрахунків із персоналом в сучасних умовах є розрахунки з оплати праці, що здійснюються в межах трудових відносин. Йдеться фактично про те, що господарська підприємницька діяльність будь-якого підприємства забезпечується працею найманих працівників в межах трудових відносин між підприємствами-роботодавцями і найманими працівниками, а механізм оплати праці, тобто заробітна плата, яку за свою працю отримують наймані працівники, є економічною основою таких відносин. Відповідно розрахунки із персоналом щодо оплати праці є важливою складовою як трудових відносин між підприємством-роботодавцем і найманими працівниками, так й важливою складовою розрахунків підприємства як таких. Суб'єктами зазначених розрахункових операцій є підприємство (роботодавець) та наймані працівники (персонал), об'єктом – заробітна плата, яку роботодавець має виплачувати найманим працівникам відповідно до трудових договорів із дотриманням норм чинного трудового законодавства.

Заробітна плата є складною соціально-економічною категорією, різні сутнісні аспекти якої представлені на рисунку 1.1.

Характеризуючи багаторівневу сутність соціально-економічної категорії «заробітна плата» варто зазначити, що її розмір, або рівень оплати праці, є ключовим проблемним фактором організації господарської підприємницької діяльності для будь-якого роботодавця. Так, з одного боку

роботодавець має прагнути підвищувати рівень оплати праці, адже на ринку робочої сили серед роботодавців наявна досить жорстка конкурентна боротьба за кваліфікованих працівників навіть в умовах наявності певного рівня безробіття в цілому, а з іншого боку заробітна плата є витратами підприємства, що скорочують його доходи під час визначення фінансових результатів. Поєднує ці два аспекти ефективність використання праці, адже за її забезпечення підприємство здатне одночасно і підвищувати рівень оплати праці, і забезпечувати отримання прибутку та капіталізацію.

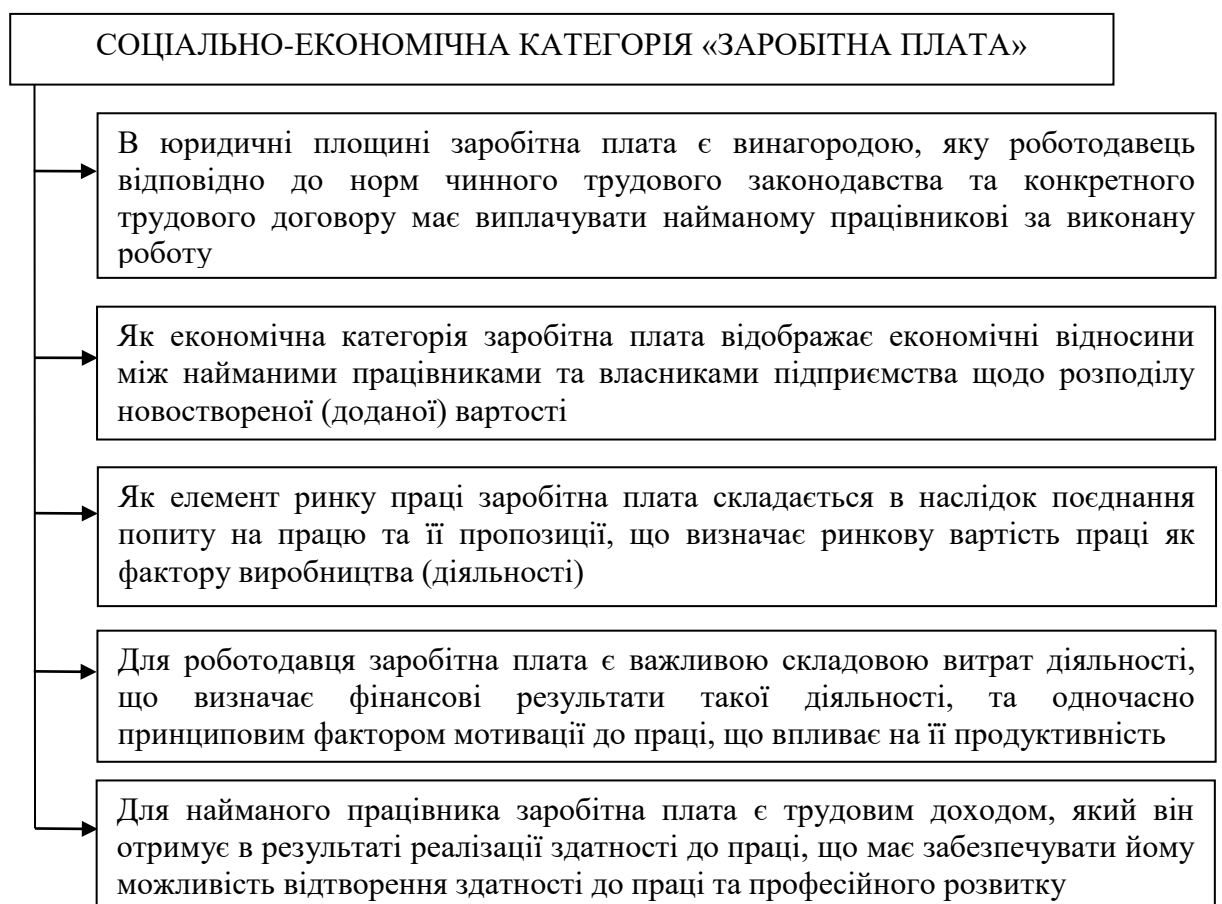


Рисунок 1.1 – Сутнісні аспекти соціально-економічної категорії «заробітна плата» (складено автором)

Максимально широко та одночасно коротко заробітну плату можна визначити як певну плату або винагороду, яку роботодавець сплачує

найманому працівнику за виконану роботу.

На рівні чинного вітчизняного законодавства ідентифікація юридичної та соціально-економічної категорії «заробітна плата» передбачені Кодексом Законів про працю та Законом України від 24.03.1995 № 108/95-ВР «Про оплату праці». Так, згідно із статтею 1 Закону України «Про оплату праці» «заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу» [66].

Досліджується питання ідентифікації категорії «заробітна плата» і у науковій економічній літературі. Різноманітні визначення поняття «заробітна плата», що розкривають різні аспекти даної соціально-економічної категорії за підсумками наукових досліджень, представлені в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 – Ідентифікація сутності категорії «заробітна плата» у наукових дослідженнях

Науковці, джерело	Ідентифікація сутності категорії «заробітна плата»
1	2
М.М. Баб'як, Л.А. Пешенкова, А.А. Рибчук [4, с. 89]	«заробітна плата – це частка суспільного продукту, що виокремлюється на засадах державного регулювання для задоволення особистих потреб працівників еквівалентно кількості й якості витраченої ними праці та має грошову форму».
Н.Л. Вачевська [10, с. 186]	«заробітна плата – грошовий дохід працівників, що залежить від кількості витраченої праці під час створення матеріального блага або конкретного товару, або витрат робочого часу при наданні послуги».
О.В. Гамова, Т.О. Пожуєва [17, с. 19]	«заробітна плата – це виражена в грошах частка робітників і службовців у фонді індивідуального споживання національного доходу, становить основну форму необхідного продукту і розподіляється відповідно до кількості і якості витраченої ними праці в суспільному виробництві».
С.В. Глухова, А.А. Зотова [18, с. 700]	«заробітна плата – це ціна, яку отримує працівник, як винагороду в грошовому виразі, що стимулює його до досягнення високих кінцевих результатів праці, з одного боку, і елемент витрат виробництва, з іншого».
А.В. Калина [6, с. 135]	«заробітна плата – це частина доданої вартості у грошовій формі, яка в результаті його розподілу надходить працівникам залежно від кількості і якості затраченої ними праці».
А.М. Колот, О.А. Грішнова, О.О. Герасименко [29, с. 19]	«заробітна плата – це економічна категорія, що відображає відносини між власником підприємства і найманим працівником з приводу розподілу новоствореної вартості; елемент ринку праці, що є ціною, за якою працівник продає послуги робочої сили».

Продовження таблиці 1.1

1	2
Г.С. Макарова, І.О. Хархота [41, с. 116]	«заробітна плата – це ціна трудових ресурсів, залучених до виробничого процесу, яка у значній мірі визначається кількістю та якістю праці, однак, на неї впливають і винятково ринкові фактори, такі, як попит та пропозиція праці, певна ринкова кон'юнктура, територіальні аспекти, законодавчі норми».
Ю.Б. Скорнякова [73, с. 72]	«заробітна плата – це винагорода (обчислена, як правило, у грошовому виразі), яку за трудовим договором (контрактом) виплачує роботодавець працівникові за виконану роботу».

На рівень ефективності використання найманої праці та трудові відносини в цілому суттєво впливає рівень виконання заробітною платою її функцій. Йдеться про відтворювальну, стимулюючу, регулюючу і соціальну функції заробітної плати, виокремлення яких є найбільш поширеним в економічній літературі і відповідно може бути визнане класичним. Сутність зазначених функцій полягає в такому:

- відповідно до відтворювальної функції заробітна плата має забезпечувати відтворення робочої здатності (сили) відповідної кваліфікації;
- відповідно до стимулюючої функції заробітна плата має стимулювати працівника до праці у відповідній кількості та відповідного рівня;
- відповідно до регулюючої функції заробітна плата має забезпечувати регулювання ринку праці відповідно до попиту роботодавців на робочу силу різних професій та різної кваліфікації;
- відповідно до соціальної функції заробітна плата має забезпечувати соціальну справедливість, тобто за однаковою за кваліфікацією та напругою працю має бути однакова оплата.

Варто розуміти, що на розмір заробітної плати та відповідно рівень оплати праці впливають різноманітні чинники як внутрішні, так і зовнішні. Зовнішні чинники діють на макрорівні та є спільними для всіх роботодавців даного ринку праці, внутрішні чинники характеризують розмір оплати праці конкретного працівника на конкретному підприємстві. Систематизація зазначених чинників та принципи їх впливу представлені на рисунку 1.2.

(систематизовано за джерелами [16, с. 33; 19, с. 37; 41, с. 117; 50, с. 48]).



Рисунок 1.2 – Чинники, що впливають на рівень оплати праці

Досліджуючи чинники, що впливають на рівень оплати праці, варто звернути увагу на політику підприємства щодо оплати праці, принциповою складовою формування якої є вибір форм та систем оплати праці для кожної категорії працівників.

Принципово заробітна плата найманого працівника може бути організована погодинно або відрядно.

Погодинна форма оплати праці передбачає оплату відпрацьованого найманим працівником робочого часу. При цьому година праці працівників різної кваліфікації може суттєво відрізнятися. Технічно погодинна форма оплати праці може бути організована за допомогою годинної тарифної ставки, денної тарифної ставки та посадового окладу на місяць. Погодинна форма оплати праці в принципі не виключає виплату працівнику

різноманітних премій за певні результати праці.

Відрядна форма оплати праці передбачає оплату певного конкретного виконаного обсягу роботи. Технічно така форма оплати праці може бути організована на підставі твердої відрядної розцінки або відсотку від певної вартісної категорії, наприклад, товарообороту. Застосовують як індивідуальну, так і бригадну відрядну форму оплати праці, а також непряму відрядну форму оплати праці.

Характеристика класичних форм та систем оплати праці представлена в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2 – Характеристика форм та систем оплати праці (складено автором)

Форми оплати праці	Погодинна: оплата відпрацьованого часу за певної кваліфікації	Відрядна: оплата певного результату праці (виготовленої продукції, виконаних операцій, товарообороту тощо)
Прості системи оплати праці	Проста погодинна: оплата за окладом або тарифною ставкою відпрацьованого часу	Проста пряма відрядна форма оплати праці: оплата за відрядною розцінкою або відсотком за результати праці
	Погодинно-преміальна: оплата за окладом або тарифною ставкою відпрацьованого часу із виплатою премії за результатами праці	Відрядно-преміальна: оплата за відрядною розцінкою або відсотком за результати праці із виплатою премії за виконання (перевиконання) плану (завдання)
Складні системи оплати праці	Формування заробітної плати із постійної частини (за окладом або тарифною ставкою) та змінної частини у складі регулярних премій на підставі показників ефективності праці та нерегулярних премій за певні ініціативи, що неможна спланувати заздалегідь, із врахуванням результатів роботи підприємства в цілому	Відрядно-прогресивна: відрядні розцінки (відсотки) збільшуються у разі збільшення результатів роботи або у випадках перевиконання плану (завдання)
		Непряма відрядна: розмір оплати праці за відрядними розцінками (відсотками) залежить від результатів праці основних працівників
		Акордна: оплата праці здійснюється за виконання певного комплексу робіт (акорду)

Формуючи політику щодо оплати праці окремих категорій працівників, варто враховувати, що відрядна форма оплати праці зазвичай має більш суттєвий мотиваційний вплив на працівників, однак її застосування може

призвести до негативного впливу на якість праці, до нехтування завдань економії матеріальних ресурсів, дбайливого ставлення до обладнання, дотримання техніки безпеки. Окрім того, використання відрядної системи оплати праці підвищує значення її нормування, адже відрядні розцінки мають бути якісно обґрунтовані. В той же час використання погодинної форми оплати праці без обґрунтованої системи преміювання може призвести до суттєвого зниження мотивації працівників до праці.

Відповідно у науковій статті Н.В. Гуріної та А.М. Бестюк акцентується увага на тому, що «під час вибору форми оплати праці потрібно враховувати психологічні, соціальні чинники, чинники, пов'язані з мотивацією, відносини в колективі, економічні фактори» [20]. А Ю.В. Подмешальська і А.М. Панченко з цього приводу зазначають, що «на міжнародному рівні системи оплати праці більш орієнтовані на мотивацію працівників ніж традиційні системи оплати праці в Україні. Основною перевагою нетрадиційних систем оплати праці є їх зрозумілість та простота, підвищення стимулюючої функції заробітної плати, чого не можна сказати про системи оплати праці, які використовують суб'єкти господарювання в Україні» [54, с. 60].

Організація розрахунків із персоналом підприємства щодо оплати праці як і трудові відносини в цілому мають бути реалізовані на підприємстві із суворим дотриманням вимог чинного трудового законодавства та відповідних гарантій щодо оплати праці.

Основні напрямки державного регулювання організації оплати праці в Україні систематизовано на рисунку 1.3.

Умови праці та принципи і рівень її оплати є принциповою складовою трудових відносин, відповідно можуть бути предметом трудових суперечок, конфліктів та навіть страйків найманих працівників. Відповідно регулювання трудових відносин є важливою функцією держави, яка в умовах ринкових відносин на ринку праці відіграє здебільшого не економічну, а правову та соціальну роль.

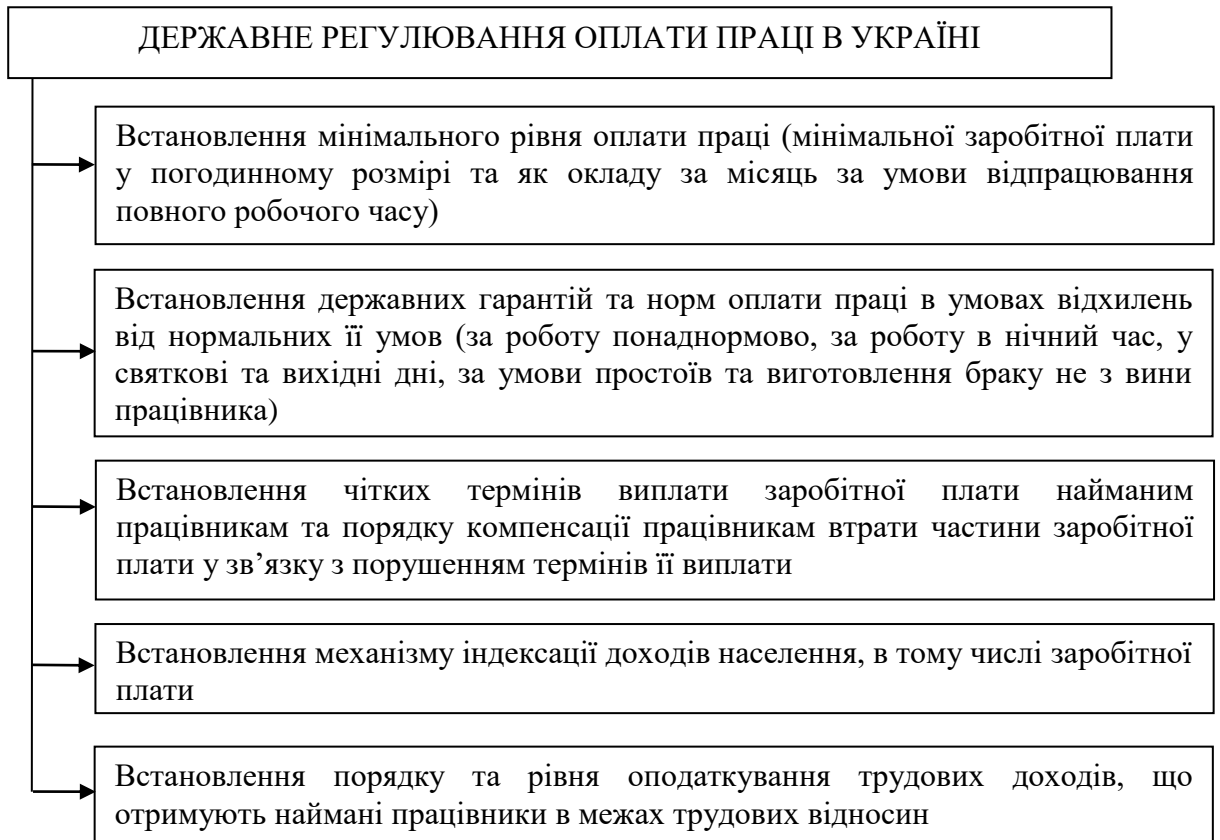


Рисунок 1.3 – Державне регулювання оплати праці в Україні

Реалізація окремих представлених напрямків державного регулювання оплати праці в Україні здійснюється відповідними нормативними документами.

Основні принципи організації трудових відносин визначає Конституція України. Так, відповідно до статті 43 Конституції «кожен має право на належні, безпечні і здорові умови праці, на заробітну плату, не нижче від визначеної законом», а відповідно до статті 45 «кожен, хто працює, має право на відпочинок. Це право забезпечується наданням днів щотижневого відпочинку, а також оплачуваної щорічної відпустки, встановлення скороченого робочого дня щодо окремих професій і виробництв, скорочення тривалості роботи у нічний час» [34].

Організація роботи щодо часу роботи здійснюється в Україні на підприємствах і організаціях усіх форм власності та організаційно-правових

форм відповідно до положень глави IV Кодексу Законів про працю. Так, відповідно до статті 50 «нормальна тривалість робочого часу працівників не може перевищувати 40 годин на тиждень» [31]. Також Кодексом Законів про працю визначений перелік святкових та неробочих днів, робота в які не здійснюється.

Основні принципи оплати праці регулюються Законом України від 24.03.1995. № 108/95-ВР «Про оплату праці». Відповідно до статті 1 даного нормативного документу «розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства» [66]. Зазначеним Законом України також передбачена така структура заробітної плати:

– основна заробітна плата – «винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки. Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців» [66];

– додаткова заробітна плата – «винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій» [66];

– інші заохочувальні та компенсаційні виплати, до яких «належать виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, виплати в рамках грантів, компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми» [66].

Законом України «Про оплату праці», а також Кодексом Законів про працю вводиться важливий елемент державного регулювання оплати праці –

гарантований рівень мінімальної оплати праці. Відповідно до визначення статті 95 Кодексу Законів про працю «мінімальна заробітна плата – це встановлений законом мінімальний розмір оплати праці за виконану працівником місячну (годинну) норму праці» [31].

Статтею 3¹ Закону України «Про оплату праці» передбачено, що «розмір заробітної плати працівника за повністю виконану місячну (годинну) норму праці не може бути нижчим за розмір мінімальної заробітної плати» [66].

Відповідно до статті 8 Закону України від 23.11.2018. № 2629-VIII «Про державний бюджет України на 2023 рік» мінімальна заробітна плата з 1 січня 2023 року встановлюється на рівні у місячному розмірі – 6700,00 грн., у погодинному розмірі – 40,46 грн. [60]. Таким чином, «мінімальна заробітна плата є державною соціальною гарантією, обов’язковою на всій території України для підприємств усіх форм власності і господарювання та фізичних осіб, які використовують працю найманих працівників, за будь-якою системою оплати праці» [66].

Важливою соціально-трудовою гарантією є також права найманих працівників на відпустки, передбачені Законом України від 15.11.1996. № 504/96-ВР «Про відпустки», а також Кодексом законів про працю. Таким чином законодавством передбачені такі види відпусток:

1. «Щорічні відпустки:
 - основна відпустка;
 - додаткова відпустка за роботу із шкідливими та важкими умовами праці;
 - додаткова відпустка за особливий характер праці;
 - інші додаткові відпустки, передбачені законодавством.
2. Додаткові відпустки у зв’язку з навчанням.
3. Творча відпустка.
- 3¹. Відпустка для підготовки та участі в змаганнях.
4. Соціальні відпустки:

- відпустка у зв'язку з вагітністю та пологами;
- відпустка для догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку;
- відпустка у зв'язку з усиновленням дитини;
- додаткова відпустка працівникам, які мають дітей або повнолітню дитину – особу з інвалідністю з дитинства підгрупи А І групи;
- відпустка при народженні дитини.

5. Відпустки без збереження заробітної плати» [59].

Відповідно до статті 6 Закону України «Про відпустки» «щорічна основна відпустка надається працівникам тривалістю не менш як 24 календарних дні за відпрацьований календарний рік, який відлічується з дня укладення трудового договору» [59]. Крім того, ряду категорій працівників передбачені щорічні додаткові відпустки різної тривалості, у тому числі у випадках роботи із шкідливими та важкими умовами праці.

Додаткові відпустки працівникам, які мають дітей, надаються за відповідний календарний рік. Такі відпустки передбачені зокрема для жінок, що виховують двох та більше дітей віком до 14 років, жінок, що виховують дитину з інвалідністю, одиноких матерів та батьків.

Право на відпустки зберігається у випадках звільнення, відповідно якщо працівник, що звільняється, не скористався всіма днями відпусток, що передбачені виходячи з відпрацьованого часу, він має право на відпустку перед звільненням або на компенсацію за невикористану відпустку.

Окремі гарантії найманим працівникам передбачені Кодексом Законів про працю у випадках відхилення від нормальних умов праці, зокрема у випадках:

- роботи у надурочний час (стаття 106 КЗпП України);
- роботи у святкові та неробочі дні (стаття 107 КЗпП України);
- роботи у нічний час – тобто з 10 годин вечора до 6 годин ранку (стаття 108 КЗпП України);
- виготовлення браку не з вини працівника (стаття 112 КЗпП України);

– простоїв не з вини працівника, а також при освоєнні нового виробництва, продукції (стаття 113 КЗпП України).

Чинним трудовим законодавством також передбачені певні правила дисципліни розрахунків, якої мають дотримуватися роботодавці в ході організації розрахунків з оплати праці. Йдеться про норми статті 115 Кодексу законів про працю щодо строків виплати заробітної плати, які у систематизованому вигляді представлені на рисунку 1.4. (складено за джерелом [31]).

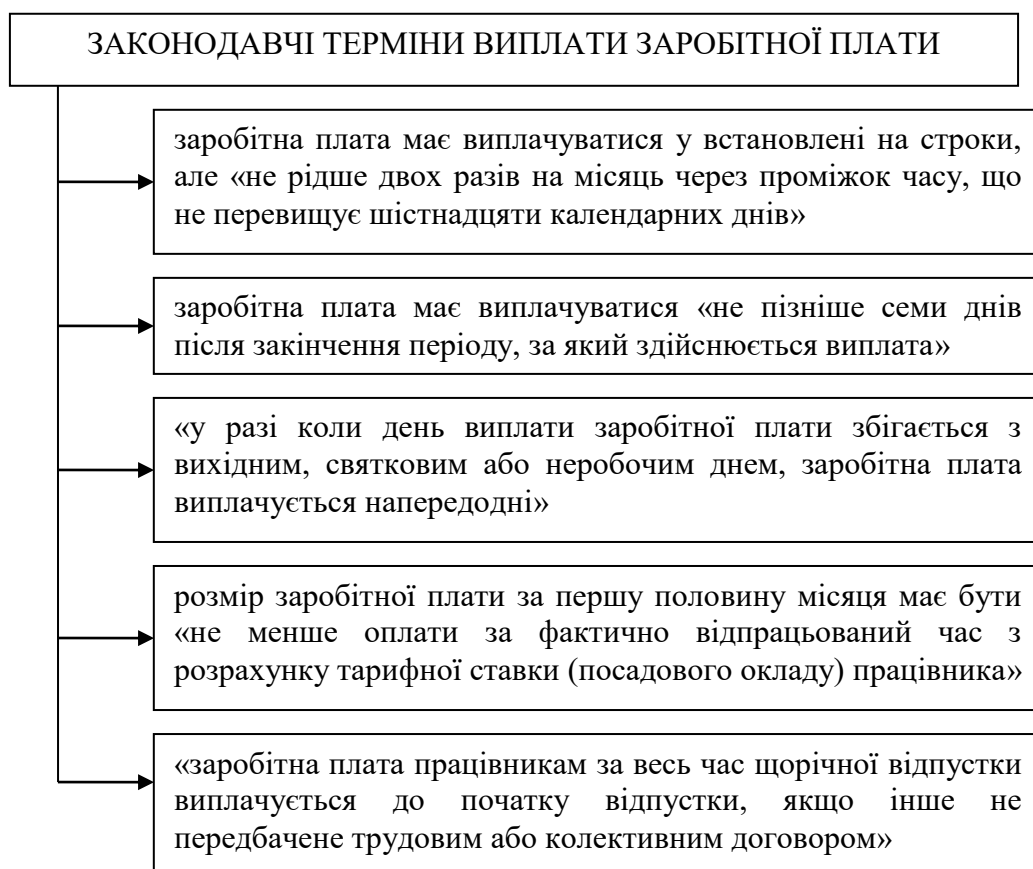


Рисунок 1.4 – Терміни виплати заробітної плати

За порушення норм статті 115 КЗпП передбачена адміністративна відповідальність згідно статтею 41 КпАП у вигляді адміністративного штрафу в розмірі від 30 до 100 НМДГ (від 510 грн. до 1700 грн.) [32].

Окремої уваги заслуговують особливі норми трудового законодавства,

що суттєво впливають на організацію праці та її оплати в сучасних умовах і були тимчасово запроваджені на період дії воєнного стану у зв'язку із військовою агресією Російської Федерації проти України. Йдеться про Закон України від 15.03.2022. № 2136-IX «Про організацію трудових відносин в умовах воєнного стану» із змінами, внесеними Законом України від 01.07.2022. № 2352-IX «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо оптимізації трудових відносин».

Принципові зміни щодо організації праці та її оплати на час воєнного стану передбачені зокрема статтею 6 Закону України «Про організацію трудових відносин в умовах воєнного стану». Так, «нормальна тривалість робочого часу у період дії воєнного стану може бути збільшена до 60 годин на тиждень для працівників, зайнятих на об'єктах критичної інфраструктури (в оборонній сфері, сфері забезпечення життєдіяльності населення тощо)» [67], а «тривалість щотижневого безперервного відпочинку може бути скорочена до 24 годин» [67]. Окрім того, «у період діє воєнного стану не застосовуються норми статті 53, частини першої статті 65, частин третьої – п'ятої статті 67, статей 71, 73, 78¹ Кодексу законів про працю та частини другої статті 5 Закону України «Про відпустки» » [67]. Таким чином тимчасово скасовуються заборона роботи у вихідні дні, скорочення робочого дня напередодні святкових та неробочих днів, перенесення вихідного дня, якщо святковий або неробочий день збігається з вихідним днем, а також обмеження надурочних робіт.

Відповідно до статті 12 Закону України «Про організацію трудових відносин в умовах воєнного стану» «у період дії воєнного стану надання працівнику щорічної основної відпустки за рішенням роботодавця може бути обмежено тривалістю 24 календарні дні за поточний робочий рік» [67].

Додаткові норми також запроваджені статтею 10 вищезгаданого Закону щодо дисципліни розрахунків з персоналом щодо оплати праці, а саме «роботодавець звільняється від відповідальності за порушення зобов'язання щодо строків оплати праці, якщо доведе, що це порушення сталося внаслідок

ведення бойових дій або інших обставин непереборної сили» [67].

В той же час варто підсумувати, що незважаючи на запровадження вищезгаданих особливих норм трудового законодавства на час воєнного стану, основні трудові гарантії найманим працівникам в цілому збережені.

Збережені і додаткові соціальні гарантії найманим працівника, що забезпечуються функціонуванням системи обов'язкового державного соціального страхування. Фінансове забезпечення такої системи державного соціального страхування здійснюється в Україні за рахунок коштів єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, платниками якого є як роботодавці.

1.2 Теоретичні та методичні основи організації системи обліку розрахунків з персоналом щодо оплати праці

Якісна система організації обліку розрахунків з персоналом щодо оплати праці є важливою складовою управління будь-яким сучасним підприємством, адже впровадження такої системи є принциповим елементом дотримання розрахункової дисципліни, механізмом мотивації працівників, умовою ефективного використання праці як ресурсу виробництва (діяльності) та у підсумку обов'язковою умовою стабільного отримання прибутку та забезпечення конкурентоспроможності підприємства. З цього приводу доречною є теза Л.М. Яременко, згідно з якою з часом «у конкурентній боротьбі зростає значення трудових ресурсів як одного з ключових факторів успіху, що безпосередньо впливає на досягнення цілей підприємства» [79]. Погоджується із наведеною думкою науковця і І.С. Варламова, яка із визначеного питання зазначає, що «на сучасному етапі облік заробітної плати є одним із найбільш складних та відповідальних напрямів, який потребує вдосконалення відповідно до викликів глобального

середовища та значного загострення конкуренції на внутрішньому та зовнішніх ринках» [9, с. 135].

Реалізація завдання формування на підприємстві якісної організаційної системи обліку розрахунків з оплати праці передбачає її чітку ідентифікацію, визначення основних завдань системи та відповідно управлінських рішень, що потребують інформаційної підтримки.

Питання ідентифікації процесу організації обліку розрахунків з оплати праці досліджують у науковій статті Ю.В. Подмешальська та А.М. Панченко, які зокрема вказують, що «організацію бухгалтерського обліку заробітної плати можна розглядати, як сукупність бухгалтерських процедур, які складаються з виконання певних розрахункових та інших операцій з метою надання управлінському персоналу та користувачам фінансової звітності достовірної, зрозумілої інформації про витрати на оплату праці» [54, с. 62]. В той же час, на нашу думку, запропонований підхід до ідентифікації організації обліку розрахунків з оплати праці є дещо строшеним, адже інформаційні потреби управління в площині управління трудовими відносинами не обмежуються витратами на оплату праці, хоча така інформації є безперечно важливою для різних категорій користувачів облікової інформації.

Більш розлогий та системний підхід щодо інформаційної підтримки управлінських рішень в частині організації розрахунків з оплати праці представлений у науковому дослідженні В.Д. Поповою та Ю.І. Колотило, які зазначають, що «в умовах підвищення конкуренції на ринках капіталу та праці актуальними для суб'єкта господарювання є наступні рішення, в яких головним об'єктом виступають працівники та розрахунки з ними:

- рішення щодо забезпечення прийняттого рівня заробітної плати, виходячи з ресурсних можливостей суб'єкта господарювання та відповідних тенденцій на ринку праці;

- рішення щодо забезпечення зростання виплат працівникам з паралельним зменшенням частки відповідних витрат у собівартості продукції

чи послуг та у загальній величині витрат суб'єкта господарювання;

– рішення, пов'язані із забезпеченням виконання соціальних функцій при здійсненні розрахунків за виплатами працівникам;

– рішення, пов'язані із досягненням позитивного ефекту в управлінні трудовими ресурсами та підвищенні продуктивності праці» [57, с. 715].

Виключна важливість інформаційного забезпечення зазначених стратегічних завдань управління перетворює ділянку обліку розрахунків із персоналом з оплати праці на одну із найважливіших ділянок облікової системи будь-якого підприємства.

На тактичному рівні основними завданнями, що вирішуються ділянкою обліку розрахунків з персоналом щодо оплати праці, є, на нашу думку, такі завдання:

– здійснення у встановлені терміни розрахунків із найманими працівниками підприємства щодо оплати праці (нарахування заробітної плати та інших виплат в межах трудових відносин, визначення сум утримань та відповідно сум до виплати, організація виплати сум заробітної плати працівникам у встановлені терміни);

– якісний, оперативний та повний облік трудових витрат за кожним центром та об'єктом обліку витрат;

– своєчасне та в повному обсязі здійснення розрахунків за податками та зборами, що оподатковують заробітну плату, а також формування та своєчасне подання податкової звітності щодо зазначених платежів;

– оперативний збір і систематизація трудових показників та показників оплати праці для потреб поточного управління, контролю трудової дисципліни та формування фінансової та статистичної звітності.

Схема організації обліку розрахунків із персоналом щодо оплати праці, елементи якої в комплексі дозволяють вирішити завдання забезпечення на підприємстві якісної системи організації та обліку зазначених розрахунків, представлена на рисунку 1.5.



Рисунок 1.5 – Схема організації обліку розрахунків з персоналом щодо оплати праці (авторська розробка)

Характеризуючи презентовану схему організації обліку розрахунків із

персоналом щодо оплати праці, доцільно розглянути виокремлення її певних елементів – факторів (чинників), що здійснюють вплив на її формування. Питання ідентифікації таких факторів досліджується в науковій літературі. Так, Ю.В. Подмешальська і А.М. Панченко зазначають, що «організація бухгалтерського обліку заробітної плати залежить від зовнішніх та внутрішніх факторів, основні з яких такі: мета та завдання організації бухгалтерського обліку заробітної плати, законодавчо-нормативна база, внутрішня політика оплати праці, статус суб'єкта господарювання, форми та системи оплати праці, які використовує суб'єкт господарювання, новітні інформаційні технології, організація синтетичного та аналітичного обліку нарахування, оподаткування та виплати заробітної плати» [54, с. 59]. О.А. Садовніков і Г.В. Сировой додають до переліку факторів організаційну структуру підприємства та його облікову політику [69, с. 80]. А І.П. Склярук і М.В. Поліщук акцентують увагу на нормативно-правову базу трудового законодавства, що було змінено на час воєнного стану, а також на «розроблення ефективної системи документообігу; запровадження гнучких форм та систем оплати праці; оновлення моделі аналітичного обліку; впровадження та осучаснення автоматизованих систем обліку» [72].

Досліджуючи питання факторів, що впливають на організацію обліку розрахунків з оплати праці, варто зазначити, їх виокремлення потребує певного впорядкування. Насамперед такі фактори, на нашу думку, мають бути класифіковані на зовнішні та внутрішні.

Серед зовнішніх факторів, що впливають на організацію обліку розрахунків із персоналом з оплати праці, мають бути зазначені відповідні нормативні документи, що на державному рівні визначають, по-перше, організацію трудових відносин, по-друге, організацію ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності та, по-третє, оподаткування заробітної плати та інших доходів найманих працівників, що виплачуються в площині трудових відносин із роботодавцем.

Так, серед нормативних документів, що визначають організацію

трудових відносин, мають бути насамперед зазначені Кодекс Законів України про працю, Закон України «Про оплату праці», Закон України «Про відпустки», а також проаналізований у попередньому пункті роботи Закон України «Про організацію трудових відносин в умовах воєнного стану».

Основним вітчизняним нормативним документом, що регулює питання ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності є Закон України від 16.07.1999. № 996- XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Норми даного документу, у тому числі передбачені принципи, на яких ґрунтується бухгалтерський облік та фінансова звітність – повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування, превалювання сутності над формою та інші – є обов’язковими в ході організації обліку за кожною із ділянок обліку, у тому числі і щодо обліку розрахунків з оплати праці. Важливим в площині організації обліку розрахунків із персоналом є також національні стандарти бухгалтерського обліку, зокрема НП(с)БО 16 «Витрати» в частині організації обліку трудових витрат у складі витрат діяльності, а також НП(с)БО 26 «Виплати працівникам», яким зокрема визнається, які виплати працівникам визнаються зобов’язаннями поточного періоду, а які «визнаються зобов’язаннями через створення забезпечення у звітному періоді» [48].

Питання оподаткування заробітної плати та інших виплат працівникам в площині трудових відносин визначаються Податковим Кодексом України, а в частині єдиного соціального внеску – Законом України від 08.07.2010. № 2464-VI «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування».

Серед внутрішніх факторів, що впливають на організацію обліку розрахунків із персоналом з оплати праці, варто визначити такі фактори:

- політика підприємства щодо оплати праці (насамперед, обрання ефективної форми та системи оплати праці для кожної з категорії працівників);

- облікова політика підприємства, зокрема в частині обліку витрат і

визнання зобов'язань перед працівниками;

– документальне забезпечення розрахунків з оплати праці (від складання первинних документів до формування звітності);

– автоматизація обліку розрахунків з оплати праці.

Два з останніх факторів як принципово, так і технічно пов'язані між собою, адже в умовах автоматизації обліку облікові документи формуються із застосуванням механізмів автоматизації обліку – в іншому випадку автоматизація практично втрачає свій сенс.

Кожен із визначених внутрішніх факторів безперечно заслуговує на ретельне дослідження, адже здійснює суттєвий вплив на організацію обліку розрахунків із персоналом з оплати праці. Особливої уваги, на нашу думку, заслуговують взаємопов'язані фактори формування документального забезпечення розрахунків з оплати праці та автоматизації обліку зазначених розрахунків, адже саме ці фактори є дієвою складовою організації обліку та знаходяться під безпосереднім та активним впливом підприємства, адже рішення у зазначеній площині знаходиться в компетенції його керівництва.

Процес організації обліку розрахунків з персоналом щодо оплати праці може бути представлений як система певних облікових та звітних документів та відповідний рух таких документів – документообіг. Наявні три рівні таких документів – рівень первинних документів, рівень регістрів бухгалтерського обліку та рівень звітності.

На рисунку 1.6. презентована схема організації процесу документального забезпечення розрахунків із персоналом щодо оплати праці.

Перший організаційний рівень такого процесу представлений первинними документами обліку робочого часу та виробітку, а також розпорядчими документами (наказами керівника підприємства), відповідно до яких здійснюється нарахування заробітної плати та інших додаткових виплат в межах трудових відносин, наприклад, наказами про надання відпусток, наказами про преміювання тощо.

Первинні документи з обліку робочого часу та виробітку, кадрові документи, що є первинними для нарахування виплат в межах трудових відносин			Первинні документи щодо виплати заробітної плати
Первинні документи для нарахування основної заробітної плати		Первинні документи для нарахування додаткової заробітної плати	Первинні документи для нарахування інших заохочувальних та компенсаційних виплат
Табель обліку робочого часу	Первинні документи з обліку виробітку: наряди на відрядну роботу, маршрутні листи (картки), рапорти, відомості про виробіток	Накази керівника про премії, доплати, інші додаткові виплати	Накази керівника про призначення зазначених виплат
		Дані табельного обліку про відхилення від нормальних умов праці	
		Списки осіб, що працювали понаднормово	
		Листки обліку простоїв	
		Графік відпусток, заяви працівників на відпустки, накази керівника про надання відпусток	
Комбінований реєстр аналітичного та синтетичного обліку: розрахункова відомість Нарахування заробітної плати та інших виплат працівникам в межах трудових відносин, відображення в обліку утримань із заробітної плати та її виплати як погашення зобов'язань перед працівниками з оплати праці			
Зведений реєстр синтетичного обліку: оборотно-сальдова відомість за синтетичними рахунками		Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску	Статистична звітність підприємства щодо оплати праці
Фінансова звітність підприємства			

Рисунок 1.6 – Схема організації процесу документального забезпечення розрахунків із персоналом щодо оплати праці (авторська розробка)

Другий рівень забезпечується розрахунковою відомістю – комбінованим реєстром аналітичного та синтетичного обліку, де

відображаються розрахунки із працівниками щодо заробітної плати, а також регістрами обліку витрат, де систематизуються у тому числі трудові витрати у відповідності до кореспонденції із дотриманням принципу подвійного запису.

Третій рівень – рівень звітності, де презентується систематизована інформація про розрахунки щодо оплати праці. Особливої уваги заслуговує форма податкової звітності, яка щокварталу формується роботодавцями і містить зокрема інформацію про нараховані найманим працівникам доходи, нараховані суми єдиного соціального внеску, утриманого податку на доходи фізичних осіб та військового збору. Йдеться про Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску.

Як вже було зазначено вище, фактор документального забезпечення процесу розрахунків з оплати праці логічно пов'язаний із іншим важливим фактором організації таких розрахунків – фактором автоматизації обліку розрахунків з оплати праці, який в сучасних умовах набуває особливої актуальності та здійснює принциповий вплив на організацію обліку розрахунків з оплати праці в цілому. Важливість та проблематика питань автоматизації обліку розрахунків з оплати праці активно досліджується у науковій та спеціальній бухгалтерській літературі.

Так, Л.А. Суліменко, А.В. Киян та С.А. Вітер стверджують, що «одним із напрямів успішного вирішення завдань бухгалтерського обліку оплати праці є використання різних комп'ютерних програм для автоматизації обліку. Використання автоматизованої системи обробки облікової інформації дає змогу не тільки скоротити час розрахунків і обліку оплати праці, а й із найменшими затратами у визначені терміни одержувати інформацію, що необхідна для управління підприємством» [75, с. 400]. Аналогічно у науковій статті Н.В. Каткової та К.В. Маслової зазначено, що «впровадження автоматизованої системи обробки облікової інформації дозволить не тільки

скоротити час розрахунків і обліку оплати праці, а й дозволить із найменшими затратами у визначені терміни одержати інформацію, що необхідна для управління підприємством. Автоматизація облікового, аналітичного та контрольного процесу підвищує оперативність та точність облікової інформації ... При цьому відпадає необхідність у здійсненні перевірок, ревізій, аудиту первинної документації» [30, с. 764].

Визнається важливість автоматизації як фактора організації обліку розрахунків з оплати праці й І.С. Варламовою, яка зазначає, що «на сучасному етапі важливим напрямом удосконалення обліку розрахунків з оплати праці виступає підвищення рівня автоматизації облікового, аналітичного та контрольного процесу, що дає змогу зменшити кількість помилок або зовсім їх уникнути за умови обробки значного масиву інформації, зменшити часові витрати на здійснення облікових, аналітичних та контрольних процедур, зменшити рівень використання ручної праці за рахунок скорочення ручних операцій» [9, с. 138].

На сьогодні ринок програмного забезпечення пропонує підприємствам різноманітні програмні продукти для автоматизації бухгалтерського обліку. Обираючи певний програмний продукт, здійснюючи його налаштування та підготовку до облікової роботи, варто окрему увагу зосередити на автоматизації саме розрахунків із персоналом щодо оплати праці, адже йдеться про трудомістку ділянку обліку із великим обсягом облікових даних, вірогідність допущення різноманітних помилок на якій є надзвичайно високою.

Додаткову увагу варто також, на нашу думку, приділяти можливостям програмного забезпечення в площині якісного формування податкової звітності за платежами, що оподатковують заробітну плату, адже питання коректного формування такої звітності набуває в сучасних умовах особливої актуальності, зважаючи на зміни у податковому законодавстві та часте оновлення зазначеної форми податкової звітності.

Таким чином, обираючи програмне забезпечення для автоматизації

обліку в площині завдання автоматизації обліку розрахунків із персоналом щодо оплати праці необхідно проаналізувати можливості та якісний рівень автоматизації за такими складовими як:

- підготовка розпорядчих документів кадрового діловодства;
- можливості використання різних форм та систем оплати праці;
- формування та обробка первинних документів щодо обліку робочого часу та виробітку;
- ведення аналітичного та синтетичного обліку розрахунків з оплати праці;
- оподаткування заробітної плати;
- підготовка до процедури виплати заробітної плати;
- формування податкової звітності щодо оподаткування заробітної плати;
- формування статистичної звітності щодо використання праці та її оплати.

Вибір програмного продукту, що у тому числі буде застосований для автоматизації розрахунків з оплати праці, має в обов'язковому порядку також враховувати особливості організаційної структури даного підприємства, його політику щодо оплати праці, а також функціональні можливості програмного забезпечення та якісний рівень його оновлення та консультаційної підтримки структурою-розробником. Можливості програмного забезпечення в площині гнучкого оновлення є важливою складовою його якісних характеристик.

Підсумовуючи, зазначимо, що якісна організація обліку розрахунків із персоналом щодо оплати праці є важливим завданням сучасного управління, а науково-обґрунтований підхід до такої організації має бути системним та всебічно враховувати фактори (чинники), що впливають на організацію та облік таких розрахунків.

1.3 Особливості організації та обліку розрахунків із підзвітними особами

Розрахунки підприємства з персоналом не обмежуються розрахунками з оплати праці. Прикладом інших за змістом, надзвичайно поширених в практиці господарської діяльності підприємства розрахунків із найманими працівниками є розрахунки за окремими дорученнями. Йдеться про так звані розрахунки із підзвітними особами. Такі розрахунки здійснюються у випадках, коли найманий працівник, в межах покладених на нього трудових (посадових) обов'язків отримує певне доручення, для виконання якого потрібна певна сума коштів для оплати третім особам. Фінансувати зазначені витрати за рахунок власних коштів працівник не має, адже він діє за дорученням підприємства-роботодавця, яке і має забезпечити працівника коштами для виконання такого доручення. Зазначеними дорученнями є або придбання для роботодавця і від імені роботодавця певних товарів, робіт, послуг у третіх осіб, або відрядження, тобто ділова поїздка працівника в інший населений пункт задля виконання трудових (посадових) обов'язків.

Таким чином, механізм зазначених розрахунків є наступним. Для виконання окремого доручення роботодавець забезпечує працівника певною грошовою сумою на фінансування витрат – авансом. Виконавши доручення, працівник має прозвітувати щодо понесених витрат, надавши звіт про використання коштів виданих на відрядження або під звіт. За підсумками звіту має бути організований остаточний розрахунок із таким працівником. Тобто якщо сума авансу перевищує витрачену та підтверджену звітом суму, то працівник має повернути підприємству невикористану суму, а якщо працівник був вимушений витратити більшу суму і це визнається роботодавцем, то відповідна сума перевитрати має бути компенсована працівнику.

Описані вище розрахунки традиційно називаються розрахунками із

підзвітними особами, а такі працівники – відповідно підзвітними особами. Так, за визначенням Ю.Б. Скорнякової «підзвітна особа – працівник підприємства, який отримав аванс на витрати на відрядження або для придбання від імені підприємства товарів, робіт, послуг і має або прозвітувати щодо витрат, або повернути невикористану суму» [73, с. 75]. А.Ю. Чебанова пропонує таке визначення для ідентифікації підзвітних осіб: «підзвітні особи – це працівники встановленого підприємства, які одержали грошові кошти у підзвіт для майбутніх затрат відповідно до наказу (розпорядження) керівника підприємства» [77, с. 280]. У науковій статті О.Г. Пономаренко пропонується таке визначення «підзвітна особа – це працівник підприємства, який отримав від працедавця авансом кошти на виконання окремої цивільно-правової дії за дорученням та за рахунок особи, що надала кошти. Під авансом доцільно розуміти розрахункову суму коштів, видану підзвітній особі на передбачені витрати (оперативні, адміністративно-господарські, витрати на відрядження)» [56, с. 44]. А у науковій статті С.В. Сирцевої, Ю.Ю. Чебан і І.М. Браславської представлені такі визначення: «підзвітна особа – працівник, який отримав під звіт кошти для майбутніх видатків» і «підзвітна сума – кошти, видані працівникові на витрати, пов'язані із службовими відрядженнями та/або на адміністративно-господарські витрати» [71, с. 190].

Розрахунки підприємства із підзвітними особами можуть бути розділені на дві основні групи: першою групою є розрахунки за так званими господарськими потребами (придбання від імені підприємства товарів, робіт, послуг), а другою групою є розрахунки за відрядженнями.

Основні етапи розрахунків з підзвітними особами схематично представлені на рисунку 1.7.

Розрахунки із підзвітними особами можуть здійснюватися готівкою – шляхом видачі відповідних сум з каси підприємства або безготівково – шляхом перерахування коштів на особистий картковий рахунок працівника. Окрім того можливий варіант передачі працівникові картки до карткового

рахунку підприємства, за допомогою якої можна як отримати готівку, так й здійснити розрахунки безготівково із використанням платіжного терміналу.

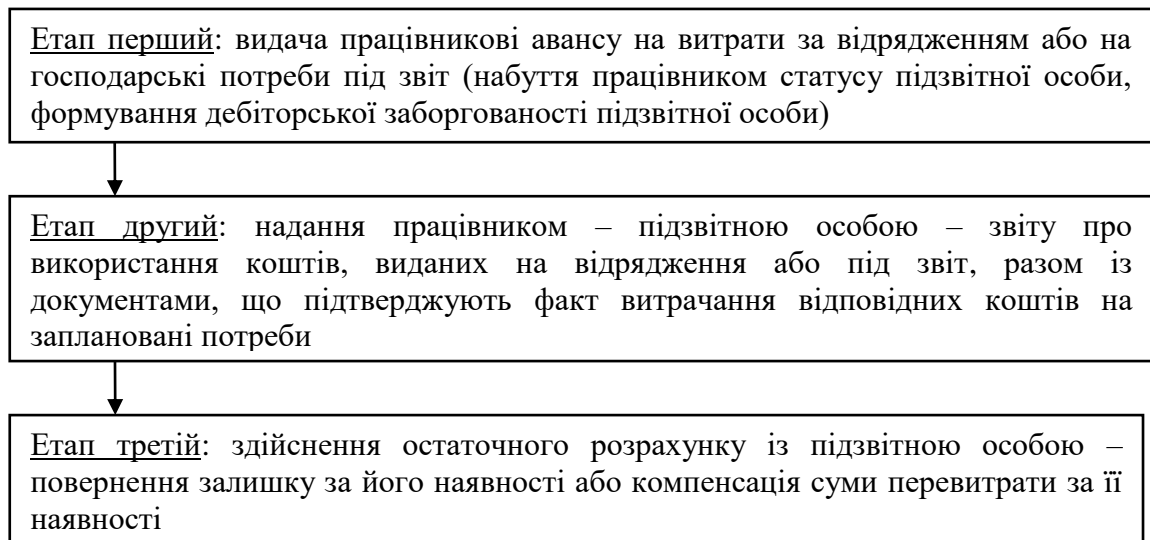


Рисунок 1.7 – Основні етапи розрахунків з підзвітними особами
(авторська розробка)

Організація розрахунків із підзвітними особами має здійснюватися з дотриманням певних правил дисципліни, передбачених відповідними нормативними документами.

Так, відповідно до п. 19 Постанови Правління НБУ від 29.12.2017. № 148 «Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні» «видача підзвітній особі готівки під звіт проводиться за умови звітування нею у встановленому порядку за раніше отримані під звіт суми» [55].

Окрім того п. 19 Постанови Правління НБУ від 29.12.2017. № 148 передбачено, що «готівка видається під звіт:

- на закупівлю сільськогосподарської продукції та заготівлю вторинної сировини на строк не більше 10 робочих днів;

- на закупівлю брухту чорних металів і брухту кольорових металів – на строк не більше 30 робочих днів від дня видачі готівки під звіт;

– на всі інші виробничі (господарські) потреби – на строк не більше двох робочих днів, включаючи день отримання готівки під звіт» [55].

Терміни подання звіту за відрядженнями визначені окремо Податковим кодексом України, а саме відповідно до пп. 170.9.3. ПКУ звіт про використання коштів, виданих на відрядження, має бути наданий підзвітною особою «до закінчення місяця, наступного за місяцем, у якому платник податку, завершує таке відрядження» [53].

Звітування щодо використання отриманих під звіт сум здійснюється шляхом складання та подання спеціального первинного документу – Звіту про використання коштів/електронних грошей, виданих на відрядження або під звіт, форма якого затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 28.09.2015. № 841 (у редакції Наказу Міністерства фінансів України від 09.05.2023. № 239) [63]. Зазначений первинний документ, зокрема, містить суму отриманого авансу, витрачену суму із перерахуванням її окремих складових та із зазначенням документів, що підтверджують витрати, а також визначення суми остаточного розрахунку – залишку до повернення або перевитрати до компенсації підзвітній особі.

Серед розрахунків із підзвітними особами особливої уваги, на нашу думку, заслуговують розрахунки з працівниками за відрядженнями, адже практика таких розрахунків є досить різноманітною та заслуговує на ретельне дослідження.

Відповідно до поширеного у науковій літературі визначення «службовим відрядженням вважається поїздка працівника за розпорядженням керівника на певний строк до іншого населеного пункту для виконання службового доручення поза місцем його постійної роботи (за наявності документів, що підтверджують зв'язок службового відрядження з основною діяльністю підприємства)» [5, с. 1203; 7; 28, с. 25].

Наведене визначення є фактично трансформацією нормативного визначення, передбаченого «Інструкцією про службові відрядження в межах України та за кордон», що затверджена Наказом Міністерства фінансів

України від 13.03.1998. № 59 (у редакції Наказу Міністерства фінансів України від 17.03.2011. № 362). Відповідно до п. 1 Розділу 1 «Загальні положення» даного нормативного документу «службовим відрядженням вважається поїздка працівника за розпорядженням керівника органу державної влади (поїздка державного службовця – за розпорядженням керівника державної служби), підприємства, установи та організації, що повністю або частково утримується (фінансується) за рахунок бюджетних коштів (далі підприємство), на певний строк до іншого населеного пункту для виконання службового доручення поза місцем його постійної роботи (за наявності документів, що підтверджують зв'язок службового відрядження з основною діяльністю підприємства)» [27].

Окремо варто звернути увагу на те, що норми «Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон» поширюються в обов'язковому порядку лише на органи державної влади, а також підприємства, установи та організації, що повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів. Для інших суб'єктів господарювання – підприємств та організацій, а також фізичних осіб – підприємців, що направляють у відрядження найманих працівників, зазначений документ не є обов'язковим до застосування, але використовувати його норми як певний орієнтир, звісно, не заборонено.

Досліджуючи питання організації службових відряджень, доцільно також зазначити, що у відрядження може бути направлений саме найманий працівник, із яким наявні трудові відносини підприємства, організації або фізичної особи підприємця. Зазначений роботодавець може бути для працівника як основним місцем роботи, так й місцем роботи за сумісництвом, але наявні мають бути наявні саме трудові відносини. Таким чином, не можуть бути направлені фізичні особи, що виконують роботи (надають послуги) за договорами цивільно-правового характеру, адже такі відносини ґрунтуються засадах не трудового, за цивільного права.

Організаційно службове відрядження починається з Наказу про

направлення працівника у відрядження, у якому має бути передбачено:

- прізвище, ім'я та по батькові особи, яку направляють у відрядження;
- посада та структурний підрозділ відповідного працівника;
- пункт призначення (країна, місто);
- назва підприємства (підприємств, організацій тощо), до якого направляють працівника;
- терміни відрядження;
- мета поїздки.

Деякі науковці, досліджуючи питання організації службових відряджень, стверджують, що «у наказах про направлення працівників у відрядження варто також передбачити таку інформацію, як сума авансу та строки його видачі, терміни звітування за витратами відрядження, розмір добових, а також певні додаткові обмеження, зокрема, порядок використання транспорту і правила розміщення в готелі» [1, с. 9]. Але, на нашу думку, хоча зазначені питання і потребують нормативного регулювання на рівні підприємства, зробити це доцільно не індивідуально за кожним окремим працівником та відрядженням, а в цілому спеціальним внутрішнім документом підприємства.

Дослідження процесу організації службових відряджень може актуалізувати питання щодо посвідчень про відряджень. Відповідно варто зазначити, що на сьогодні застосування посвідчень про відрядження не передбачене жодним нормативним документом. Певний час такий організаційний документ використовувався у документообігу щодо відряджень, але форма даного документу була скасована ще з 22.07.2011. Наказом Міністерства фінансів України «Про визнання таким, що втратив чинність, наказу Державної податкової адміністрації України від 28.07.1997. № 260 «Про затвердження форми посвідчення про відрядження» від 21.06.2011. № 738». Таким чином оформлення такого документу не є обов'язковим, навіть для бюджетних установ та організацій, але за рішенням керівника підприємства такий документ може застосовуватися на

підприємстві.

Будь-яке відрядження, як службова поїздка до іншого населеного пункту, означатиме витрати та потребуватиме коштів. Відповідно підприємство, що відряджає працівника, має забезпечити його коштами для здійснення поточних витрат під час службового відрядження (авансом). Підприємство, що відряджає працівника у відрядження за кордон, забезпечує його грошовими коштами для здійснення поточних витрат під час службового відрядження (авансом) в національній валюті держави, до якої відряджається працівник, або у вільно конвертованій валюті.

Аванс працівникові, який направляється у відрядження, може видаватися готівкою з каси або шляхом перерахування у безготівковій формі на банківський рахунок для використання із застосуванням платіжних карток. Якщо аванс видається готівкою з каси, то факт такої виплати підтверджується видатковим касовим ордером із підписом особи, що отримала відповідну суму готівки з каси. Якщо аванс перерахований безготівково, то господарська операція підтверджується банківськими документами.

Як вже було зазначено вище, особа, що одержала аванс на витрати за відрядженням, має відповідно по пп. 170.9.3. ПКУ надати роботодавцю звіт щодо використання зазначених коштів «до закінчення місяця, наступного за місяцем, у якому платник податку, завершує таке відрядження» [53].

Складовою витрат, що компенсуються працівнику, який перебував у відрядженні, є так звані добові. Так, згідно із статтею 121 Кодексу Законів про працю України «працівникам, які направляються у відрядження, виплачуються: добові за час перебування у відрядженні, вартість проїзду до місця призначення і назад та витрати по найму жилого приміщення в порядку і розмірах, встановлених законодавством» [31].

Для державних службовців та працівників бюджетних установ розмір добових визначається Постановою Кабінету Міністрів України від 02.02.2011. № 98 «Про суми та склад витрат на відрядження державних

службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів». Добові для відряджень Україною становлять у таких випадках 300,00 грн., а при відрядженнях за кордон визначені у доларах США в розрізі країн додатком 1 до Постанови № 98 [68].

Для працівників інших підприємств та організацій розмір добових визначається виключно внутрішніми документами та законодавчо не обмежується. Відповідно до пп. 170.9.1 ПКУ «до оподаткованого доходу не включаються витрати на відрядження, не підтверджені документально, на харчування та фінансування інших власних потреб фізичної особи (дбові витрати), понесені у зв'язку з таким відрядженням у межах України, але не більш як 0,1 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, в розрахунку за кожен календарний день такого відрядження, а для відряджень за кордон – не вище 80 євро за кожен календарний день такого відрядження за офіційним обмінним курсом гривні до євро, установленим Національним банком України, в розрахунку за кожен такий день» [53]. Таким чином, добові в межах не більше 0,1 мінімальної заробітної плати на 1 січня звітного року (у 2023 році – 670,00 грн.) для відряджень Україною та в межах не більше 80 євро на добу при відрядженнях за кордон податком на доходи фізичних осіб і військовим збором не оподатковуються. Сума перевищення, за наявності такої, оподатковується податком на доходи фізичних осіб за ставкою 18 % і військовим збором за ставкою 1,5 %.

База оподаткування для коштів, наміру витрачених платником податку на відрядження, відповідно до п. 164.5 ПКУ визначається із застосуванням коефіцієнту, який для ставки 18 % складатиме 1,21951. Базою оподаткування військовим збором визнається перевищення суми добових над їх максимальною неоподаткованою сумою. Моментом нарахування/отримання доходу у вигляді понаднормових добових варто визнати дату затвердження

керівником підприємства авансового звіту із добовими, розмір яких перевищує неоподатковувану суму.

Витрати, пов'язані з відрядженням, мають бути підтверджені документально – відповідними первинними документами. Систематизація таких первинних документів представлена на рисунку 1.8.

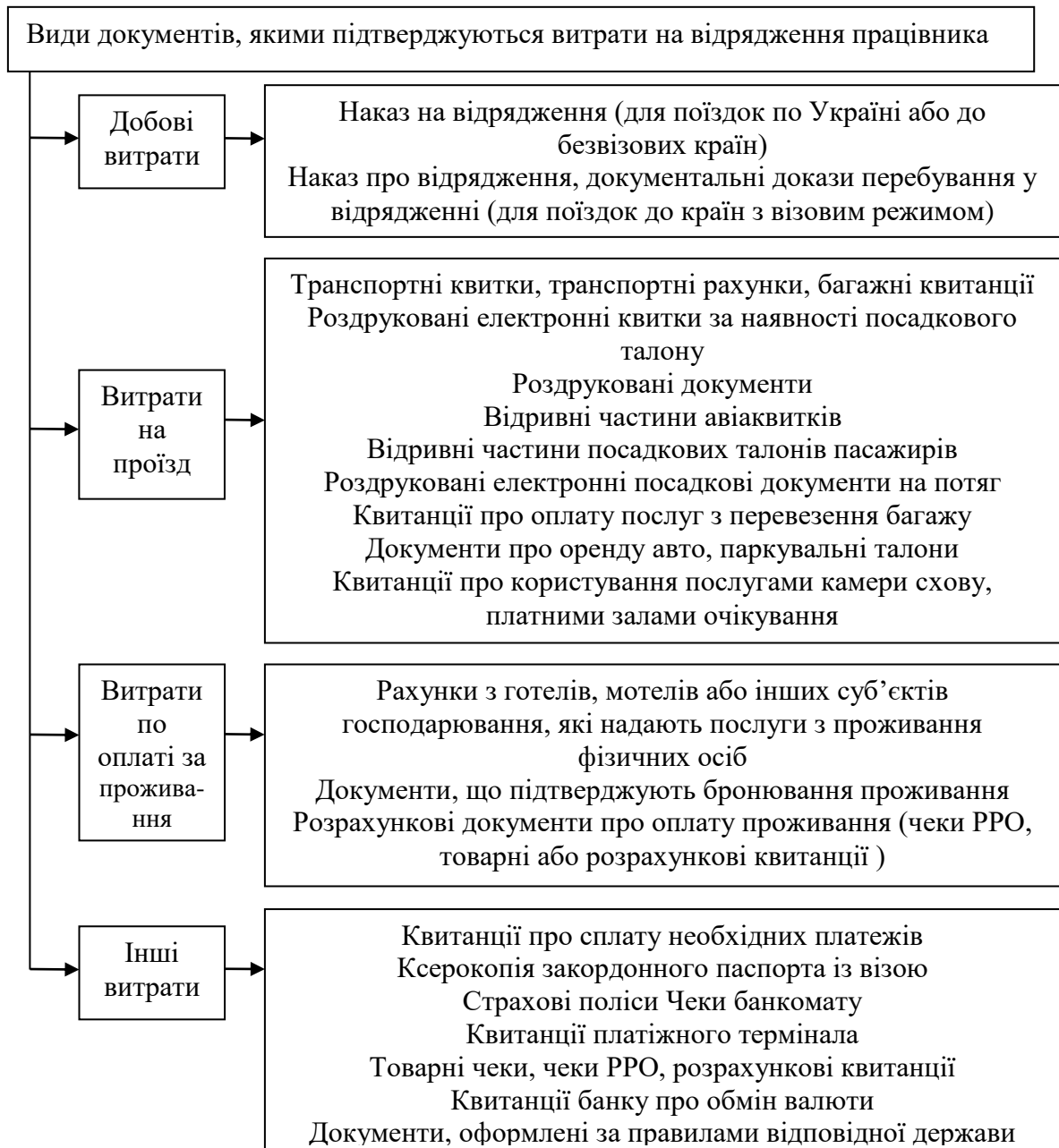


Рисунок 1.8 – Види документів, якими підтверджуються витрати на відрядження працівника [51, с. 183]

Зазначені документи мають бути додані до Звіту про використання коштів/електронний грошей, виданих на відрядження або під звіт.

Варто також зазначити, що відповідно до пп. 170.9.1. ПКУ «будь-які витрати на відрядження не включаються до оподаткованого доходу платника податку за наявності документів, що підтверджують зв'язок такого відрядження з господарською діяльністю роботодавця/сторони, що відряджає, зокрема (але не виключно) таких: запрошення сторони, що приймає, діяльність якої збігається з діяльністю роботодавця/сторони, що відряджає; укладеного договору чи контракту; інших документів, які встановлюють або засвідчують бажання встановити цивільно-правові відносини; документів, що засвідчують участь відрядженої особи в переговорах, конференціях або симпозиумах, інших заходах, які проводяться за тематикою, що збігається з господарською діяльністю роботодавця/сторони, що відряджає» [53].

Досліджуючи питання документообігу, пов'язаного із відрядженнями, варто також згадати про внутрішні документи, що мають бути складені працівником, який повернувся з відрядження, з метою звіту про результати відрядження, наприклад, про звіти про виконану у відрядженні роботу.

В цілому варто визнати, що документообіг, наявний у процесі відрядження найманих працівників, є організаційною та документальною основою обліку розрахунків із персоналом за відрядженнями. Схематично зазначений документообіг розрахунків із персоналом за відрядженнями представлений на рисунку 1.9.

Досліджуючи питання організації розрахунків із персоналом за відрядженнями, відображення таких розрахунків в обліку та здійснення їх внутрішнього контролю, варто визнати необхідність внутрішнього впорядкування організації процесу направлення працівників у відрядження. Таке впорядкування набуває у сучасних умовах особливої актуальності, адже норми Наказу Міністерства фінансів України від 13.03.1998. № 59 є обов'язковими лише для органів державної влади, а також підприємств,

установ та організацій, що повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів.



Рисунок 1.9 – Документообіг організації розрахунків із персоналом за відрядженнями (авторська розробка)

Для підприємств, що не належать до бюджетної сфери, потенційно конфліктні питання, пов'язані із відрядженнями, мають бути чітко врегульовані внутрішніми документами. У якості такого документу на практиці може бути використане Положення про службові відрядження працівників, затверджене Наказом керівника підприємства. Наявність такого Положення позбавить від необхідності регулювати стандартні для окремого роботодавця норми щодо відряджень у кожному окремому наказі про

відрядження. У такому Положенні про службові відрядження працівників варто, насамперед, передбачити:

- організаційні питання щодо направлення працівників у відрядження;
- порядок та терміни виплати авансів на відрядження;
- розміри добових та порядок відшкодування витрат на відрядження;
- окремі обмеження щодо відшкодування витрат на проїзд та проживання;
- терміни подання звітів за відрядженнями та остаточного розрахунку із працівниками, у тому числі у випадках формування перевитрат;
- порядок документального підтвердження витрат за відрядженнями;
- питання тимчасової непрацездатності під час відряджень.

На практиці Положення про службові відрядження є важливим інструментом попередження конфліктних ситуацій як у площині взаємовідносин роботодавця і найманих працівників, які направляються у відрядження, так й у площині взаємовідносин підприємства із контролюючими органами щодо питань оподаткування, пов'язаних із службовими відрядженнями.

Синтетичний облік розрахунків із найманими працівниками як за відрядженнями, так і за господарськими потребами (придбанням від імені підприємства-роботодавця товарів, робіт, послуг) здійснюється на синтетичному субрахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами» синтетичного рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами». За дебетом даного субрахунку відображають суми виданих підзвітним особам авансів та перевитрат, у разі формування таких за підсумками подання звіту. За кредитом відображаються суми поданих та прийнятих звітів по підзвітних сумах, а також суми повернення невикористаних підзвітних сум. «Сальдо субрахунку може бути як дебетовим, так і кредитовим. Такі показники відображаються розгорнуто: дебетове сальдо – в складі оборотних активів, кредитове сальдо – в складі зобов'язань балансу підприємства» [52].

Аналітичний облік на синтетичному субрахунку 372 «Розрахунки з

підзвітними особами» має бути організований за кожною окремою підзвітною собою та кожною окремою підзвітною сумою відповідно.

Нижче розглянуто умовний приклад відображення в синтетичному обліку розрахунків із підзвітною особою за відрядженням із врахуванням питання оподаткування добових за відрядженням. Так, у відрядження до міста Львів направлений менеджер відділу постачання з метою перемовин із постачальниками. Термін відрядження – три доби. Працівникові виданий аванс на витрати за відрядженням готівкою з каси у сумі 6500,00 грн. Відповідно до наказу керівника підприємства добові у випадках відряджень територією України виплачуються на підприємстві у розмірі 850,00 грн. на добу. Таким чином загальна сума добових за три доби становить 2550,00 грн., з яких 540,00 грн. перевищують максимальну неоподатковувану суму. До звіту працівника також додані документи, що підтверджують додаткові витрати – на проїзд – у сумі 1640,00 грн. та проживання – у сумі 900,00 грн. Звіт про використання коштів/електронний грошей, виданих на відрядження або під звіт, наданий працівником вчасно, окрім того у встановлені терміни працівником повернута до каси невикористана підзвітна сума 1410,00 грн. (6500,00 грн. – 2550,00 грн. – 1640,00 грн. – 900,00 грн.).

Відображення в синтетичному обліку операцій розглянутого прикладу представлено в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3 – Облік розрахунків із найманим працівником за відрядженням

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
1	2	3	4
1. Видано працівнику під звіт аванс на відрядження	372	301	6500,00
2. Прийнятий авансовий звіт працівника за відрядженням 2550,00 грн.+1640,00 грн.+900,00 грн.	92	372	5090,00
3. Повернута до каси невикористана підзвітна сума	301	372	1410,00
4. Утриманий податок на доходи фізичних осіб із добових, що перевищують неоподатковувану суму (540,00 грн. × 1,21951) × 18 %	661	641	118,54

Продовження таблиці 1.3

1	2	3	4
5. Утриманий військовий збір із добових, що перевищують неоподатковувану суму 540,00 грн. × 1,5 %	661	642	8,10
6. З поточного рахунку перераховані до бюджету: податок на доходи фізичних осіб	641	311	118,54
військовий збір	642	311	8,10

Особливу увагу варто звернути на те, що добові, навіть якщо їх частина перевищує максимальну неоподатковувану суму, на відміну від сум оплати праці характеризуються меншим податковим навантаженням, адже не є об'єктом оподаткування єдиним соціальним внеском, оскільки не є складовою фонду оплати праці. Відповідно для працівників, що регулярно знаходяться у відрядженнях, виплата додаткових добових в порівнянні із заробітними виплатами (наприклад, в порівнянні із преміями) дозволяє законно зменшувати податкове навантаження на суми, що матеріально заохочують найманих працівників.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ РОЗРАХУНКАМИ З ПЕРСОНАЛОМ В ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Товариство з обмеженою відповідальністю «Група інститутів по проектуванню «ГПРОПРОМБУД» було засновано в червні 2018 року. Власниками підприємства є фізичні особи – громадяни України. Код підприємства відповідно до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань – 42187391.

Підприємство розташовано у місті Запоріжжя, зареєстровано за адресою м. Запоріжжя, вулиця Незалежної України, будинок 84, приміщення 74.

Основним видом діяльності підприємства, відповідно до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань є діяльність за кодом ВЕД 71.12. «Діяльність у сфері інжинірингу, геології та геодезії, надання послуг технічного консультування в цих сферах». В той же час, зважаючи на зміну ситуації в економіці України у зв'язку з військовою агресією проти нашої країни, підприємство частко змінило перелік робіт, що виконуються. Відповідно протягом останнього року роботи ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» здійснює діяльність переважно за такими видами діяльності:

- ремонт і технічне обслуговування машин і устаткування промислового призначення (КВЕД 33.12);

- ремонт і технічне обслуговування електротехнічного устаткування (КВЕД 33.14);

- виробництво електророзподільної та контрольної апаратури

(КВЕД 27.12.);

– установлення та монтаж машин і устаткування (КВЕД 33.20);

– будівництво споруд електропостачання та телекомунікацій (КВЕД 42.22)

– оптова торгівля машинами й устаткуванням (КВЕД 46.63).

При здійсненні робіт щодо ремонту і технічного обслуговування електротехнічного устаткування та машин і устаткування промислового призначення, а також ремонту електричних мереж використовуються як витратні матеріали та запасні частини замовників, так і витратні матеріали та запасні частини, реалізацію яких здійснює ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД».

Замовниками ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» є переважно суб'єкти підприємницької діяльності – юридичні особи та фізичні особи підприємці, а також садові товариства і співтовариства власників багатоквартирних будинків. Окрім того ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» співпрацює також із деякими оптовими продавцями електротехнічного устаткування, здійснюючи монтаж, ремонт та технічне обслуговування техніки, що реалізується такими постачальниками, які не мають власних ремонтних структурних підрозділів. Останнім часом підприємство також здійснює операції щодо придбання електротехнічного устаткування, що раніше перебувало в експлуатації, яке після ремонту реалізується покупцям або розбирається на запчастини із подальшим використанням їх для виконання ремонтних робіт.

Збройна агресія проти України та запровадження воєнного стану негативно вплинули на роботу підприємства у I півріччі 2022 року, частина працівників була вимушена піти у неоплачувані відпустки, окремі працівники виїхали з Запоріжжя. Але вже в осені 2022 року підприємство відновило активну роботу, насамперед у площині виконання робіт щодо ремонту електротехнічного устаткування та електричних мереж. Це дозволило підприємству зберегти колектив і працювати задля перемоги.

З цього приводу варто зазначити, що у будь-які часи основним принципом роботи ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» є виконання широкого

профілю технічних робіт високої якості за помірними цінами, а основним ресурсом підприємства є його працівники, які здатні у стислі терміни виконати на високому якісному складні технічні роботи. Сьогодні підприємство працює переважно над відновленням електричних мереж, ремонтом електротехнічного устаткування та машин і устаткування промислового призначення, адже саме такі роботи затребувані різноманітними замовниками та є важливими для відновлення систем життєзабезпечення, для збереження економічного потенціалу наших підприємств.

В таблиці 2.1. наведені окремі економічні показники діяльності ТОВ «ГПІ «ГІПРОПРОМБУД» у I півріччі 2023 року в порівнянні з аналогічним періодом попереднього року.

Таблиця 2.1 – Основні економічні показники діяльності ТОВ «ГПІ «ГІПРОПРОМБУД» у I півріччі 2023 року в порівнянні з I півріччям 2022 року

Показник	I півріччя 2022 року	I півріччя 2023 року	Відхилення від попереднього періоду	
			абсолютне	відносне, %
1. Чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг, тис. грн.	6871,9	12361,4	5489,5	79,9
2. Чистий фінансовий результат діяльності, тис. грн.	(125,6)	347,9	473,5	x
3. Середня за період чисельність працюючих, осіб	33	45	12	36,4

Представлені економічні показники діяльності свідчать про те, що підприємство фактично відновило активну роботу, а також відновило прибуткову підприємницьку діяльність, що є надзвичайно важливим для будь-якого суб'єкта підприємницької діяльності. Так, чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг збільшився у I півріччі 2023 року в порівнянні з аналогічним періодом 2022 року на 5489,5 тис. грн. або на 79,9 %. Фінансовим результатом роботи підприємства у I півріччі 2023 року є прибуток у сумі 347,9 тис. грн., що безперечно є важливим досягненням,

зважаючи на те, що I півріччя 2022 року підприємство закінчило із збитками у сумі 125,6 тис. грн.

Звичайно, порівняння основних показників діяльності підприємства за I півріччя 2023 року із показниками попереднього року не відображає розвитку, адже варто розуміти, що протягом весни 2022 року підприємство практично не працювало. Відповідно йдеться саме про відновлення роботи підприємства. Розглянемо додатково динаміку основних економічних показників діяльності ТОВ «ГПП «ГППРОПРОМБУД» у I півріччі 2023 року в порівнянні з аналогічним періодом 2021 року. Відповідні показники представлені в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Основні економічні показники діяльності ТОВ «ГПП «ГППРОПРОМБУД» у I півріччі 2023 року в порівнянні з I півріччям 2021 року

Показник	I півріччя 2021 року	I півріччя 2023 року	Відхилення від попереднього періоду	
			абсолютне	відносне, %
1. Чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг, тис. грн.	11084,5	12361,4	1276,9	11,5
2. Чистий фінансовий результат діяльності, тис. грн.	321,7	347,9	26,2	8,1
3. Середня за період чисельність працюючих, осіб	42	45	3	7,1
4. Рентабельність продажів, %	2,9	2,8	- 0,1	x
5. Рентабельність власного капіталу, %	11,7	9,4	- 2,3	x

Порівняння показників I півріччя 2023 року із показниками аналогічного періоду 2021 року дозволяє стверджувати, що підприємство не лише відновило роботу, а й успішно розвивається. Так, чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг збільшився у I півріччі 2023 року в порівнянні з I півріччям 2021 року на 1276,9 тис. грн. або на 11,5 %. Розмір чистого прибутку, як основного фінансового результату діяльності підприємства, збільшився за проаналізований період на 26,2 тис. грн. або на 8,1 %. В той же час розрахунки виявили й окремі негативні зміни. Так, варто звернути увагу на те, що темпи зростання обсягів реалізації перевищують

темпи зростання чистого прибутку, що і призвело в підсумку до зниження рівня рентабельності продажів за чистим прибутком на 0,1 % – з 2,9 % у I півріччі 2021 року до 2,8 % у I півріччі 2023 року. Також за проаналізований період наявне скорочення рівня рентабельності власного капіталу, який зменшився на 2,3 % – з 11,7 % у 2021 році до 9,4 % у 2023 році. Коментуючи ситуацію, варто зазначити, що йдеться про порівняння складного періоду воєнного стану із періодом стабільної роботи, і тому вже факт стабільної роботи у I півріччі 2023 року, збільшення обсягів реалізації та абсолютної суми прибутку є суттєвим досягненням для колективу підприємства.

Досліджуючи розраховані показники, слід також звернути увагу на позитивну динаміку продуктивності праці, адже на тлі збільшення обсягів діяльності на 11,5 % середня за період кількість працюючих у I півріччі 2023 року в порівнянні з аналогічним періодом 2021 року збільшилась на 7,1 %, що в свою чергу дозволяє поступово збільшувати рівень оплати праці.

В ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» працює сталий, злагоджений колектив фахівців. Плинність кадрів є мінімальною. Середньооблікова кількість працівників у I півріччі 2023 року склала 45 осіб, з яких 32 працівники безпосередньо зайняті проектуванням, ремонтами та іншими технічними роботами основної діяльності. Оплата праці працівників, що безпосередньо зайняті технічними роботами, здійснюється на підприємстві відрядно у відповідності до спеціального довідника робіт за складністю, затвердженого наказом керівника підприємства. Оплата праці інших працівників організовано погодинно відповідно до штатного розкладу. Заробітна плата виплачується на підприємстві стабільно, два рази на місяць із дотриманням дисципліни, передбаченої чинним трудовим законодавством.

Переважає більшість розрахункових операцій здійснюється підприємством безготівково із використанням поточних рахунків у АТ «Перший український міжнародний банк» і АКІБ «УкрСибБанк». Заробітна плата працівникам підприємства виплачується безготівково на карткові рахунки в АКІБ «УкрСибБанк»; готівкові кошти використовуються на

підприємстві лише для розрахунків із підзвітними особами – за відрядженнями та господарськими потребами.

Як платник податків ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» перебуває на обліку у Головному управлінні Державної податкової служби у Запорізькій області, Вознесенівська ДПП (Вознесенівський район м. Запоріжжя). Оподаткування підприємства здійснюється відповідно до принципів загальної системи оподаткування: підприємство є платником податку на прибуток підприємств за ставкою 18 %, а також платником податку на додану вартість. Як роботодавець ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» у стандартному порядку нараховує на заробітну плату найманих працівників єдиний соціальний внесок і утримує із заробітної плати найманих працівників податок на доходи фізичних осіб та військовий збір.

Найвищим органом управління ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» відповідно до норм чинного законодавства та статутних документів товариства є загальні збори учасників. Саме до компетенції загальних зборів учасників належать питання призначення керівника, визначення основних напрямів роботи підприємства, а також розподіл прибутку, отриманого підприємством.

Поточне управління діяльністю підприємства здійснюється керівником, який займає посаду директора та виконує обов'язки керівника як трудові обов'язки. Одночасно особа, що займає посаду директора, є одним із учасників підприємства, але варто зазначити, що керівник є підзвітним загальним зборам учасників. Окрім директора до поточного управління підприємством залучені також головний інженер, фахівець із постачання, фахівець із планування та організаційної роботи та працівники бухгалтерії підприємства.

Облік діяльності ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» здійснюється бухгалтерією підприємства на чолі із головним бухгалтером. До штату бухгалтерії окрім також належать бухгалтер-матеріаліст та бухгалтер з обліку розрахунків.

Облік розрахунків з персоналом щодо оплати праці здійснюється бухгалтером з обліку розрахунків за умови виконання систематичного контролю даних операцій головним бухгалтером. До посадових обов'язків бухгалтера з обліку розрахунків належить розрахунок заробітної плати та інших виплат найманим працівникам, а також формування розрахункової відомості. Бухгалтер з обліку розрахунків забезпечує виконання технічної роботи щодо виплати заробітної плати, що здійснюється два рази на місяць як аванс і заробітна плата за другу половину місяця шляхом перерахування грошових коштів на карткові рахунки працівників. Бухгалтер з обліку розрахунків здійснює як додаткові обов'язки кадрове діловодство, а також забезпечує формування статистичної звітності, пов'язаної із кадрами, відпрацьованим часом і оплатою праці. Формування Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску належить до посадових обов'язків головного бухгалтера.

В цілому облік господарської діяльності організований відповідно до норм чинного законодавства згідно із принципами облікової політики підприємства. Основним документом, що встановлює складові облікової політики ТОВ «ГП «ГІПРОПРОМБУД» є Наказ керівника підприємства про облікову політику підприємства, який щорічно за потреби оновлюється.

Основні елементи чинної облікової політики ТОВ «ГП «ГІПРОПРОМБУД» представлені на рис. 2.1.

Облік господарських операцій підприємства здійснюється на підставі відповідним чином складених первинних документів із дотриманням вимог чинного законодавства. Інформація первинних документів систематизується та відображається в обліку на рахунках бухгалтерського обліку із дотриманням принципу подвійного запису.

У технічній площині автоматизації облік здійснюється із використання комп'ютерної програми для автоматизації бухгалтерського обліку «BAS Бухгалтерія», що дозволяє складати відповідні первинні документи та

автоматично на підставі введеної з первинних документів інформації та спеціальних розрахункових облікових процедур (наприклад, щомісячного нарахування зносу матеріальних необоротних активів) формувати регістри аналітичного та синтетичного обліку.

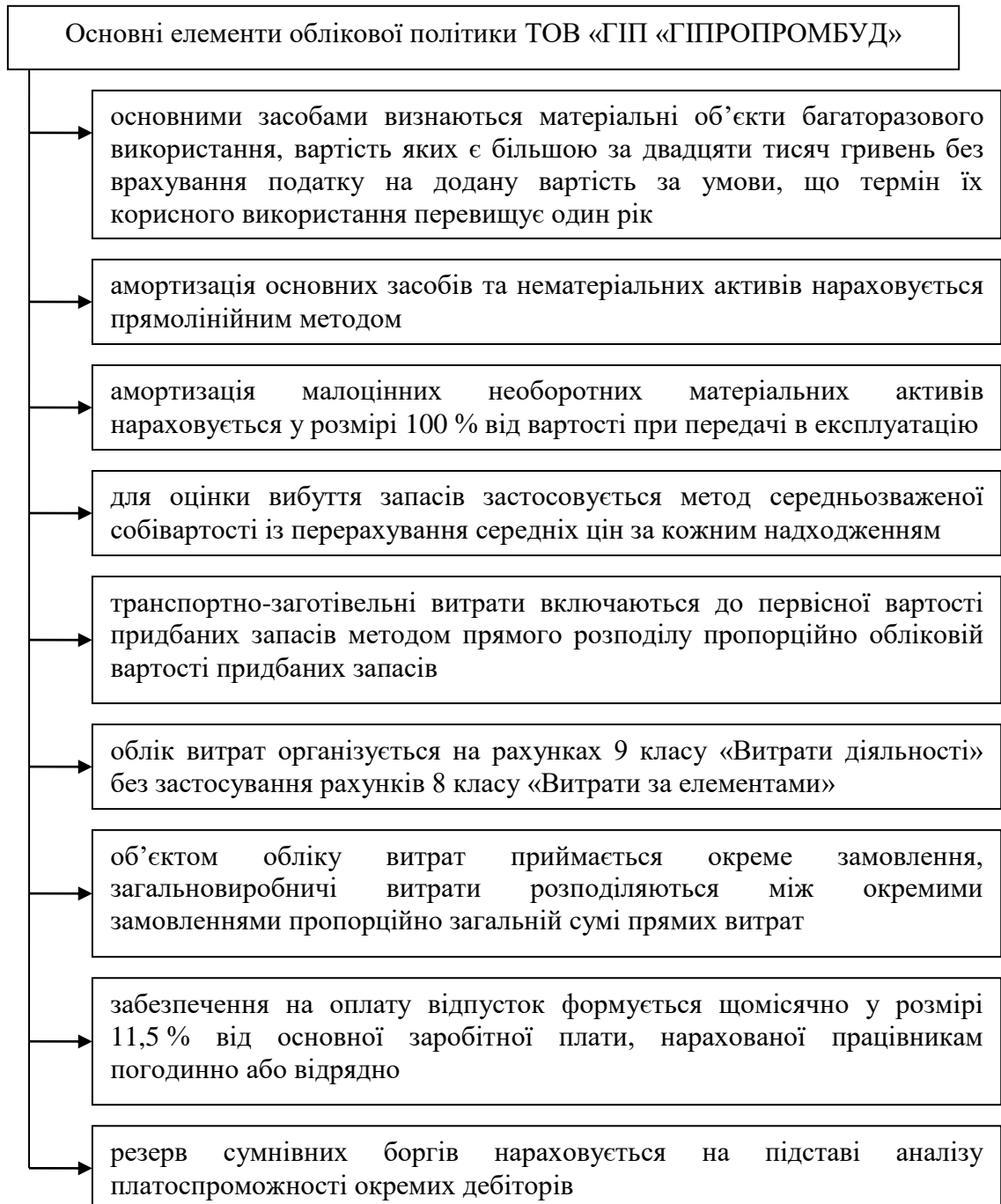


Рисунок 2.1 – Елементи облікової політики ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД»

Податкова та статистична звітність формується та подається електронними каналами зв'язку за допомогою спеціального програмного продукту «М.Е.doc». Цей же програмне забезпечення використовується також для реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних та для виконання іншої роботи щодо податкового обліку з податку на додану вартість у системі електронного адміністрування даного податку.

Фінансова звітність ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» складається за формою Фінансової звітності малого підприємства відповідно до норм Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність» Таку спрощену фінансову звітність ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» формує як підприємство, що належить до категорії малих, адже товариство відповідає критеріям, що передбачені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» для ідентифікації малих підприємств, – чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує суми, еквівалентної 8 млн. євро, середня вартість активів не перевищує суми, еквівалентної 4 млн. євро, середня кількість працюючих не перевищує 50 осіб.

Спрощена фінансова звітність надається учасникам (власникам) товариства та є предметом обговорення на загальних зборах учасників. За потреби для внутрішніх користувачів – власників бухгалтерія підприємства готує і додаткову інформацію щодо фінансово-господарської діяльності підприємства. Користувачами інформації стандартної фінансової звітності підприємства є також представники органів державної влади – Державної податкової служби і Державної служби статистики, яким фінансова звітність подається у встановленому нормативними документами порядку.

Відповідальність за ведення бухгалтерського обліку та своєчасне формування та подання фінансової та податкової звітності несе головний бухгалтер ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД». В цілому організація та ведення бухгалтерського обліку здійснюється на підприємстві на високому якісному рівні, завдяки чому забезпечується інформаційна підтримки управління

підприємством, а також збереження та ефективного використання ресурсів підприємства з метою прибуткової роботи.

2.2 Облік розрахунків із персоналом щодо оплати праці

Облік розрахунків із персоналом щодо оплати праці є однією із найважливіших ділянок облікової системи будь-якого підприємства. Основними завданнями, що вирішуються в ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» даною ділянкою обліку, варто визнати:

- здійснення у встановлені терміни розрахунків з персоналом щодо оплати праці – від нарахування заробітної плати працівникам до забезпечення її своєчасної виплати;

- якісний облік трудових витрат за кожним центром витрат та об'єктом їх обліку;

- забезпечення необхідною інформацією щодо показників з оплати праці потреб управління та процесу формування звітності підприємства.

Першим етапом облікової роботи в площині розрахунків із персоналом щодо оплати праці є нарахування заробітної плати працівникам. В ході виконання процедур нарахування заробітної плати принципове значення має вибір форми оплати праці для даної категорії працівників.

Так, якщо оплата праці даної категорії працівників здійснюється погодинно, то нарахування заробітної плати здійснюється на підставі штатного розкладу відповідно до фактично відпрацьованого часу. В такому випадку основним первинним документом, на підставі якого нараховується заробітна плата, є таблиць обліку робочого часу.

Саме шляхом застосування погодинної форми оплати праці у вигляді окладів організується в ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» оплата праці керівників, фахівців та іншого допоміжного персоналу, тобто працівників,

що не входить до складу технічних бригад.

Погодинна форма оплати праці на підставі окладу на місяць передбачає, що у разі відпрацювання нормативного фонду робочого часу відповідного місяця працівнику нараховується сума за окладом відповідно до штатного розкладу. Якщо ж працівник не відпрацював усього нормативного фонду робочого часу даного місяця (наприклад, у випадках часткового перебування у цьому місяці у відпустці або у стані тимчасової непрацездатності), то сума заробітної плати перераховується пропорційно відпрацьованому часу.

Розглянемо приклад нарахування заробітної плати за принципами погодинної форми оплати праці з облікової практики ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД».

Так, працівниця займає посаду фахівця з постачання із окладом відповідно до штатного розкладу підприємства в розмірі 12500,00 грн. на місяць. Для працівниці відповідно до графіку роботи встановлений стандартний робочий тиждень із вихідними днями суботою та неділею. У лютому 2023 року працівниця частину місяця була у черговій щорічній відпустці і відповідно відпрацювала за даними табельного обліку 12 робочих днів. Нормативний фонд робочого часу у лютому 2023 року відповідно до графіку роботи становив 20 робочих днів. Таким чином у лютому 2023 року працівниця відпрацювала 12 робочих днів із 20 днів нормативного робочого часу за стандартного робочого тижня. Відповідно за відпрацьований час працівниці за лютий 2023 року була нарахована заробітна плата за окладом у розмірі:

$$\frac{12500,00\text{грн.}}{20\text{днів}} \times 12\text{днів} = 7500,00\text{грн.}$$

Якщо оплата праці організована відрядно, то її нарахування здійснюється відповідно до затверджених відрядних розцінок за фактичний обсяг виробленої продукції, виконаних робіт або товарооборот. У таких випадках основними первинними документами, відповідно до яких

нараховується заробітна плата, є індивідуальні або бригадні наряди, рапорти щодо виробітку або маршруті листки із даними про виробіток. Вибір конкретної форми первинного документу залежить від специфіки діяльності та індивідуальних характеристик відповідного робочого місця.

В ТОВ «ГІП «ГІПРОПРОМБУД» відрядна форма оплати праці використовується для визначення основної заробітної плати працівників технічних бригад. В переважній більшості випадків йдеться про бригадну форму оплати праці, але іноді робота за нарядом виконується одним фахівцем і відповідно йдеться вже про індивідуальну відрядну форму оплати праці.

Основним первинним документом за відрядною формою оплати праці на підприємстві є наряди, що складаються на певний обсяг робіт для замовника і фіксують факт виконання роботи. На підставі таких виконаних нарядів здійснюється відрядне нарахування заробітної плати працівникам технічних бригад. Розмір оплати за нарядом під час його оформлення здійснюється фахівцем-нормувальником у відповідності до спеціального довідника робіт за складністю, затвердженого наказом керівника підприємства. Якщо роботи за нарядом виконуються кількома працівниками, то розподіл нарахованої суми здійснюється пропорційно відпрацьованому у бригаді робочому часу. Часи виконання роботи за нарядом фіксуються у наряді, як додаткова інформація, потрібна для розподілу сум між членами бригади. Коефіцієнти трудової участі для такого розподілу не визначаються та не застосовуються. Єдине виключення – працівники, прийняті із статусом учнів. За наявності таких працівників у бригаді до них під час розподілу застосовується коефіцієнт пониження 0,7.

За умови застосування відрядної форми оплати праці для контролю за використанням робочого часу та документування відхилень (часу відпусток, тимчасової непрацездатності, понаднормової роботи тощо) також ведеться таблиць обліку робочого часу.

Слід також відзначити, що саме на підставі даних таблиць обліку

робочого часу нараховуються виплати за роботу з відхиленнями від нормальних умов праці, що передбачені Кодексом Законів про працю – оплата часу простоїв не з вини працівника, оплата за працю у нічний час та понаднормово, за роботу в святкові та неробочі дні.

Суми нарахованої заробітної плати, доплат та інших виплат, пов'язаних з оплатою праці, за кожною категорією працівників відображаються відповідним чином у синтетичному обліку ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД».

Для узагальнення інформації про розрахунки з найманими працівниками щодо оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомог тощо) Планом рахунків активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій передбачений синтетичний рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

Синтетичний рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» є активно-пасивним. За кредитом даного рахунку відображаються нарахована працівникам підприємства основна та додаткова заробітна плата, премії, допомога з тимчасової непрацездатності, інші належні до нарахування працівникам виплати, а за дебетом – виплата основної та додаткової заробітної плати, премій, допомоги по тимчасовій непрацездатності тощо, а також утримання податку на доходи фізичних осіб, військового збору та інших утримань з виплат працівникам, у тому числі за виконавчими документами. Аналітичний облік розрахунків на синтетичному рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» ведеться за кожним працівником, видами виплат та утримань.

Облікова робота щодо нарахування заробітної плати та інших виплат працівника, визначення сум утримань із нарахованих виплат, організація виплати заробітної плати здійснюється в ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» бухгалтером з обліку розрахунків.

У таблиці 2.3 наведений синтетичний облік нарахування заробітної плати працівникам ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД».

Таблиця 2.3 – Синтетичний облік розрахунків з персоналом щодо оплати праці в ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» за лютий 2023 року

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
1. Нарахована заробітна плата працівників, що безпосередньо зайняті у виконанні проектних та технічних робіт	23	661	361425,50
2. Нарахована заробітна плата загально виробничому персоналу	91	661	51740,00
3. Нарахована заробітна плата адміністративному персоналу підприємства	92	661	79541,00
4. Нарахована заробітна плата працівникам збуту підприємства	93	661	24510,50
5. Нарахована оплата відпустки за рахунок резерву на оплату відпусток	471	661	3455,25
6. Нарахована допомога з тимчасової непрацездатності адміністративному працівнику	92	661	1145,60
7. Нараховані допомога з тимчасової непрацездатності за рахунок коштів соціального страхування	378	661	1603,84
8. Нарахований єдиний соціальний внесок на заробітну плату працівників, що безпосередньо зайняті технічними роботами за ставкою 22 %	23	651.1	79513,61
9. Нарахований єдиний соціальний внесок на заробітну плату загально виробничих працівників за ставкою 22 %	91	651.1	11382,80
10. Нарахований єдиний соціальний внесок на заробітну плату та інші виплати адміністративним працівникам:			
10.1. за ставкою 22,0 %	92	651.1	15353,90
10.2. за ставкою 8,41 %	92	651.2	1051,25
11. Нарахований єдиний соціальний внесок на заробітну плату працівникам збуту:			
11.1. за ставкою 22,0 %	93	651.1	2411,31
11.2. за ставкою 8,41 %	93	651.2	1139,56
12. Нарахований єдиний соціальний внесок на оплату відпустки за рахунок резерву на оплату відпусток	471	651	760,16
13. Утриманий із заробітної плати та інших виплат працівникам податок на доходи фізичних осіб	661	641.1	92766,54
14. Утриманий із заробітної плати та інших виплат працівникам військовий збір	661	642	7851,33

Окремо варто відзначити, що під час нарахування заробітної плати в обліковій практиці ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» формується забезпечення на оплату відпусток працівникам у відповідності до норм НП(с)БО 26

«Виплати працівникам», яким зокрема й передбачено, що зобов'язання перед найманими працівниками щодо оплати відпусток мають бути визнані зобов'язаннями через створення забезпечення у кожному періоді. Відповідно до облікової політики підприємства забезпечення на оплату відпусток створюється у розмірі 11,5 % від нарахованої працівникам заробітної плати. Нарахування такого забезпечення відображається в обліку за дебетом рахунків витрат (23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут») і за кредитом субрахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток». Відповідне нарахування оплати відпусток і єдиного соціального внеску до поточних витрат не долучається, адже здійснюється за рахунок забезпечення та призводить до зменшення коштів забезпечення.

Відображення в обліку ТОВ «ГІП «ГІПРОПРОМБУД» формування та використання забезпечення на оплату відпусток представлено в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Синтетичний облік формування та використання забезпечення на оплату відпусток в ТОВ «ГІП «ГІПРОПРОМБУД» у лютому 2023 року

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
1. Відображення в обліку формування забезпечення на оплату відпусток			
1.1. Нараховане забезпечення на оплату відпусток на заробітну плату працівників, що задіяні у виконанні проектних та технічних робіт	23	471	41563,93
1.2. Нараховане забезпечення на оплату відпусток на заробітну плату загальновиробничого персоналу	91	471	5950,10
1.3. Нараховане забезпечення на оплату відпусток на заробітну плату адміністративних працівників	92	471	9147,22
1.4. Нараховане забезпечення на оплату відпусток на заробітну плату працівників збуту	93	471	2818,71
2. Відображення в обліку використання коштів забезпечення на оплату відпусток			
2.1. Нарахована оплата за час відпусток працівникам за рахунок забезпечення	471	661	3455,25
2.2. Нарахований єдиний соціальний внесок на суми оплати відпусток за рахунок забезпечення	471	651.1	760,16

Кодексом Законів про працю і Законом України від 15.11.1996. № 504/96-ВР «Про відпуски» передбачено надання відпусток найманим працівникам, передусім щорічної основної оплачуваної відпустки тривалістю не менше ніж 24 календарних днів. Окрім того, для певних категорій найманих працівників передбачені додаткові щорічні оплачувані відпустки різної тривалості, а для працівників із дітьми – соціальні відпустки.

Оплата часу щорічної основної та додаткової відпустки здійснюється виходячи з середньої заробітної плати за останні дванадцять місяців, що передували відпустці. Якщо ж працівник не відпрацював дванадцять повних місяців, то для розрахунку залучають дані за фактично відпрацьовані повні місяці. Середня заробітна плата для розрахунку оплати відпусток визначається відповідно до Порядку обчислення середньої заробітної плати, затвердженого Постановою КМУ від 08.02.1995. № 100 [62].

Розглянемо приклад розрахунку оплати щорічної відпустки з облікової практики ТОВ «ГП «ГІПРОПРОМБУД».

Так, відповідно до наказу директора ТОВ «ГП «ГІПРОПРОМБУД» комірнику підприємства надана щорічна тарифна відпустка тривалістю 24 календарних дні з 5 червня 2023 року по 28 червня 2023 року включно.

Для виконання розрахунку суми оплати відпустки необхідно залучити дані аналітичного обліку про нараховану заробітну плату за останні дванадцять повних місяців – з червня 2022 року по травень 2023 року включно, які представлені в таблиці 2.5.

Сума оплати щорічної відпустки комірнику складе:

$$\frac{147350,00\text{грн.}}{365\text{дні}} \times 24\text{дні} = 9688,80\text{грн.}$$

Нарахування оплат відпусток здійснюється на підприємстві за рахунок коштів сформованого забезпечення на оплату відпусток, відповідно сума нарахованої оплати в обліку була відображена бухгалтерською проводкою:

Дт 471 «Забезпечення виплат відпусток»

Кт 661 «Розрахунки за заробітною платою».

Таблиця 2.5 – Дані для розрахунку оплати щорічної відпустки

Період	Нарахована заробітна плата, грн.	Кількість календарних днів
Червень 2022 року	11750,00	30
Липень 2022 року	11750,00	31
Серпень 2022 року	11750,00	31
Вересень 2022 року	11750,00	30
Жовтень 2022 року	11950,00	31
Листопад 2022 року	11950,00	30
Грудень 2022 року	11950,00	31
Січень 2023 року	12500,00	31
Лютий 2023 року	12500,00	28
Березень 2023 року	13500,00	31
Квітень 2023 року	12500,00	30
Травень 2023 року	13500,00	31
Усього за 12 місяців	147350,00	365

У випадках коли працівник звільняється, розрахунок компенсації за використану відпустку здійснюється аналогічно розрахунку оплати часу відпустки. В той же час варто відзначити, що останніми змінами до Постанови КМУ від 08.02.1995. № 100 (чинними є з 12.09.2023., але реальної актуальності набудуть з початку 2024 року) передбачено, що «обчислення середньої заробітної плати для виплати компенсації за невикористані відпустки, на які працівник набув право до 31 грудня 2023 р., проводиться виходячи з виплат, нарахованих у 2023 році» [62].

До нарахувань працівникам підприємства, що здійснюються в межах трудових відносин, належать також допомоги з тимчасової непрацездатності. Йдеться про оплату календарних днів, що мали місце у період тимчасової непрацездатності та підтверджені відповідним документом закладу охорони здоров'я.

Перші п'ять календарних днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми робітника, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, оплачуються за рахунок роботодавця (підприємства або підприємця). За весь наступний період тимчасової непрацездатності допомога виплачується за рахунок коштів соціального страхування. Окрім того, за рахунок коштів фонду соціального страхування допомога за всі дні

тимчасової непрацездатності виплачується в разі необхідності догляду за хворою дитиною або хворим членом родини та у випадку нарахування допомоги з вагітності та пологів.

Сума допомоги з тимчасової непрацездатності визначається відповідно до Порядку обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням, затвердженого Постановою КМУ від 26.09.2001. № 1266 [65].

Розрахунок оплати періоду тимчасової непрацездатності здійснюється виходячи із середньої заробітної плати за 12 календарних місяців (з 1-го до 1-го числа) за останнім основним місцем роботи перед настанням страхового випадку. Якщо працівник відпрацював у даного роботодавця менше 12 місяців, то розрахунок здійснюється виходячи з фактичної кількості повністю відпрацьованих календарних місяців (з 1-го до 1-го числа), що передували місяцю настання страхового випадку. Якщо ж працівник відпрацював менше одного місяця, розрахунок здійснюється виходячи з фактично відпрацьованого часу (календарних днів) перед настанням страхового випадку.

Період, не відпрацьований з поважних причин (як повний місяць, так й окремі календарні дні), виключається з розрахункового періоду. Поважними причинами відповідно до п. 3 Порядку № 1266 визнаються тимчасова непрацездатність, відпустка по вагітності та пологах, відпустка по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку або шестирічного віку за медичним висновком, відпустка без збереження заробітної плати. Під час виконання розрахунку такі дні та відповідна їх оплата (за наявності) виключаються із розрахунку. В той же час інші дні, не відпрацьовані працівником із різних причин (наприклад, дні щорічної відпустки) та їх оплата у розрахунок приймаються у розрахунок.

Варто також звернути увагу на те, що відповідно до статті 17 Закону України від 23.09.1999. № 1105-XIV «Про загальнообов'язкове державне

соціальне страхування» «допомога по тимчасовій непрацездатності виплачується застрахованим особам залежно від страхового стажу у розмірі:

- 50 відсотків середньої заробітної плати (доходу) – застрахованим особами, які мають страховий стаж до трьох років;
- 60 відсотків середньої заробітної плати (доходу) – застрахованим особами, які мають страховий стаж від трьох до п'яти років;
- 70 відсотків середньої заробітної плати (доходу) – застрахованим особами, які мають страховий стаж від п'яти до восьми років;
- 100 відсотків середньої заробітної плати (доходу) – застрахованим особами, які мають страховий стаж понад вісім років» [61].

Допомога з тимчасової непрацездатності, нарахована за рахунок підприємства-роботодавця, відображається в обліку як витрати підприємства за дебетом того ж рахунку, за яким обліковується заробітна плата відповідного працівника. Нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності за рахунок коштів соціального страхування відображається за дебетом синтетичного субрахунку 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами», адже йдеться про формування дебіторської заборгованості, що має бути відшкодована підприємству шляхом перерахування коштів.

Розглянемо приклад нарахування та відображення в обліку допомоги з тимчасової непрацездатності з практики ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД».

Так, інженер-нормувальник надав листок тимчасової непрацездатності з 16 січня по 27 січня 2023 року включно. Допомога з тимчасової непрацездатності буде нарахована за дванадцять календарних днів, у тому числі за п'ять днів за рахунок підприємства та за сім днів за рахунок коштів соціального страхування.

Дані про нараховану заробітну плату працівнику, що необхідні для визначення суми допомоги з тимчасової непрацездатності, представлені в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 – Дані для розрахунку допомоги з тимчасової непрацездатності

Період	Нарахована заробітна плата, грн.	Кількість календарних днів періоду
Січень 2022 року	12500,00	31
Лютий 2022 року	12500,00	28
Березень 2022 року	3409,09	9
Квітень 2022 року	0,00	0
Травень 2022 року	3977,27	9
Червень 2022 року	11500,00	30
Липень 2022 року	11500,00	31
Серпень 2022 року	11500,00	31
Вересень 2022 року	12500,00	30
Жовтень 2018 року	13500,00	31
Листопад 2022 року	12500,00	30
Грудень 2022 року	14500,00	31
Усього за 12 місяців	119886,36	291

Враховуючи, що загальний страховий стаж працівника складає сім років, допомога буде нарахована у розмірі 70 % від розрахованої середньої заробітної плати.

Таким чином, сума допомоги з тимчасової непрацездатності інженеру-нормувальнику дорівнює:

$$\frac{119886,36 \text{ грн.}}{291 \text{ днів}} \times 12 \text{ днів} \times 70\% = 3460,68 \text{ грн.}$$

За рахунок роботодавця має бути нараховано 1441,95 грн., а за рахунок коштів соціального страхування – 2018,73 грн.

Нарахована допомога з тимчасової непрацездатності відображається в синтетичному обліку такими бухгалтерськими проводками:

1. На суму допомоги за рахунок коштів підприємства:

Дт 91 «Загальновиробничі витрати»

Кт 661 «Розрахунки за заробітною платою».

2. На суму допомоги за рахунок коштів соціального страхування:

Дт 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами»

Кт 661 «Розрахунки за заробітною платою».

Для одержання коштів на виплату допомоги працівникам за рахунок коштів соціального страхування підприємство має надати до фонду

соціального страхування заяву-розрахунок відповідної форми. Кошти надходять на спеціальний рахунок підприємства і можуть бути використані винятково на виплату сум допомоги і сплату утриманих з них обов'язкових платежів.

Важливою складовою розрахунків підприємства з найманими працівниками є оподаткування заробітної плати. Йдеться фактично про єдиний соціальний внесок, податок на доходи фізичних осіб та військовий збір.

Єдиний соціальний внесок нараховується на заробітну плату відповідно до норм Закону України від 08.07.2010. № 2464-VI «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування». Єдиний соціальний внесок має вид нарахувань на заробітну плату, тобто цей внесок нараховується та сплачується роботодавцем за власний рахунок і визнається його витратами.

Базовою ставкою єдиного соціального внеску є ставка 22 % (виключенням є пільгова ставка 8,41 %, за якою роботодавці нараховують єдиний соціальний внесок на заробітну плату працівників із інвалідністю, а також спеціальні пільгові ставки для підприємств всеукраїнських організацій інвалідів, у тому числі УТОГ і УТОС). В практиці ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» для розрахунку єдиного соціального внеску застосовується як базова ставка 22,0 %, так і спеціальна пільгова ставка – 8,41 %, адже серед працівників підприємства є працівники із інвалідністю.

Єдиним соціальним внеском оподатковуються виплати, пов'язані з оплатою праці, в тому числі премії, доплати, оплата відпусток, допомоги з тимчасової непрацездатності (в тому числі оплата відпустки з вагітності та пологів), а також виплати фізичним особам за цивільно-правовими договорами (крім виплат фізичним особам – підприємцям в межах підприємницької діяльності). В той же час деякі виплати найманим працівникам не оподатковуються єдиним соціальним внеском, наприклад, вихідна допомога при звільненні (саме вихідна допомога, а заробітна плата і

компенсація за невикористану відпустку оподатковується).

Відповідної уваги заслуговують також окремі випадки щодо визначення бази оподаткування єдиним соціальним внеском.

Так, у випадках, коли база нарахування єдиного внеску в частині заробітної плати основних працівників менше мінімальної заробітної плати, нарахування єдиного внеску здійснюється в сумі від мінімальної заробітної плати. Дане правило стосується тільки доходів працівників за основним місцем роботи і не стосується доходів сумісників, погодинників, винагород за цивільно-правовими договорами (у цих випадках суму нараховань визначають виходячи з фактично нарахованої суми). Також це правило не застосовується у випадках нарахування ЄСВ на заробітну плату працівників із інвалідністю, а також у випадках, коли нарахована заробітна плата є меншою за мінімальну лише тому, що працівник був прийнятий або звільнений в середині місяця. Необхідність застосовувати зазначену норму виникла на підприємстві у березні, квітні та травні 2022 року, коли частина працівників, знаходилась у відпустках за власний рахунок і за місяць їм була нарахована сума, що була меншою за встановлену мінімальну заробітну плату.

Оподаткування трудових доходів найманих працівників передбачає також утримання з них податку на доходи фізичних осіб та військового збору. Йдеться про обов'язкові платежі, що мають форму так званих утримань, тобто сплачуються вони коштом найманого працівника, однак саме на роботодавця як на джерело виплати доходу покладений обов'язок і відповідно відповідальність за правильний розрахунок, утримання і своєчасне перерахування їх до бюджету. Саме на ці обов'язкові утримання так звана «брудна» заробітна плата є більшою за так звану «чисту» заробітну плату, яку працівник отримує на руки.

Порядок розрахунку, утримання та сплати податку на доходи фізичних осіб та військового збору передбачений Податковим кодексом України.

Стягування податку на доходи фізичних осіб здійснюється відповідно

до розділу IV Податкового кодексу України. Ставкою податку на доходи фізичних осіб, що застосовується до зарплатних доходів, є ставка 18 %.

При оподатковуванні доходів у виді заробітної плати об'єктом оподаткування є нарахована заробітна плата та інші виплати, у тому числі допомога з тимчасової непрацездатності (за виключення допомоги в зв'язку з вагітністю та пологами).

Розрахунок податку на доходи фізичних осіб з доходів у вигляді заробітної плати також передбачає, що наймані працівники за дотримання певних умов мають право на так звану податкову соціальну пільгу, сума якої віднімається з оподатковуваного доходу під час розрахунку податку на доходи фізичних осіб.

Розміри податкової соціальної пільги встановлені п. 169.1 Податкового кодексу України і визначаються залежно від розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи встановленого на 1 січня звітного року. Податковим кодексом передбачені такі податкові соціальні пільги:

– податкова соціальна пільга в розмірі 100 % відповідно до норм п. 169.1.1 ПКУ (у 2023 році – 1342,00 грн.);

– податкова соціальна пільга в розмірі 150 % відповідно до норм п. 169.1.3 ПКУ (у 2023 році – 2013,00 грн.);

– податкова соціальна пільга в розмірі 200 % відповідно до норм п. 169.1.4 ПКУ (у 2019 році – 2684,00 грн.).

Згідно пп. 169.4.1 ПКУ працівник може скористатися правом на податкову соціальну пільгу, якщо його загальний місячний дохід у виді заробітної плати не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень (у 2023 році – 3760,00 грн.).

Виключенням з даного правила є випадки, визначені абзацом другим пп. 169.4.1 ПКУ, коли податкова соціальна пільга надається відповідно до пп. 169.1.2, пп. 169.1.3 а і б, тобто батькам, які утримують двох або більше

дітей віком до 18 років, самотнім батькам, а також батькам, які утримують дітей з інвалідністю. У даному випадку граничний розмір доходу, що дає право на застосування пільги, для одного з батьків визначається кратно кількості дітей, а для іншого з батьків – на загальних підставах.

Саме такі батьки серед працівників ТОВ «ГП «ГІПРОПРОМБУД» регулярно користуються правом на податкову соціальну пільгу, адже в інших випадках за умови нарахування хоча б мінімальної заробітної плати реального права на застосування податкової пільги не формується.

Деякі винятки також мали місце у період березень-травень 2022 року, коли окремі працівників знаходились у відпустках за власний рахунок частину місяця і відповідно за такі місяці були нараховані суми заробітної плати, що не перевищували 3760,00 грн.

Прикладом особи, що систематично користується податковою соціальною пільгою, є одна з працівниць підприємства, яка є матір'ю трьох дітей віком до 18 років. Її чоловік є фізичною особою – підприємцем, відповідно доходів у вигляді заробітної плати не отримує та податковою соціальною пільгою не користується.

Таким працівникам із дітьми податкова соціальна пільга надається у розмірі 100,0 % в розрахунку на кожную дитину (1342,00 грн. × 3 = 4026,00 грн.) за умови, що дохід у вигляді заробітної плати не перевищує 11280,00 грн. (3760,00 грн. × 3). Відповідно, якщо нарахована працівниці заробітна плата за січень 2023 року становить 11150,00 грн., то податок на доходи фізичних осіб буде дорівнювати:

$$(11150,00 - 4026,00) \times 18,0\% = 1282,32 \text{ грн.}$$

Суми утриманого податку на доходи фізичних осіб зазначаються в розрахунковій відомості в розрізі окремих елементів аналітичного обліку, а на рівні синтетичного обліку загальна сума податку відображається в обліку бухгалтерською проводкою:

Дт 661 «Розрахунки за заробітною платою»

Кт 641.1 «Розрахунки за податком на доходи фізичних осіб».

Окрім податку на доходи фізичних осіб із доходів найманих працівників у вигляді заробітної плати утримується також військовий збір за ставкою 1,5 %.

Суми утриманого військового збору відображаються у розрахунковій відомості, а на рівні синтетичного обліку загальна сума утриманого збору відображається в обліку бухгалтерською проводкою:

Дт 661 «Розрахунки за заробітною платою»

Кт 642.1 «Розрахунки за військовим збором».

Загальна схема організації розрахунків ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» з найманими працівниками з оплати праці представлена на рисунку 2.2.

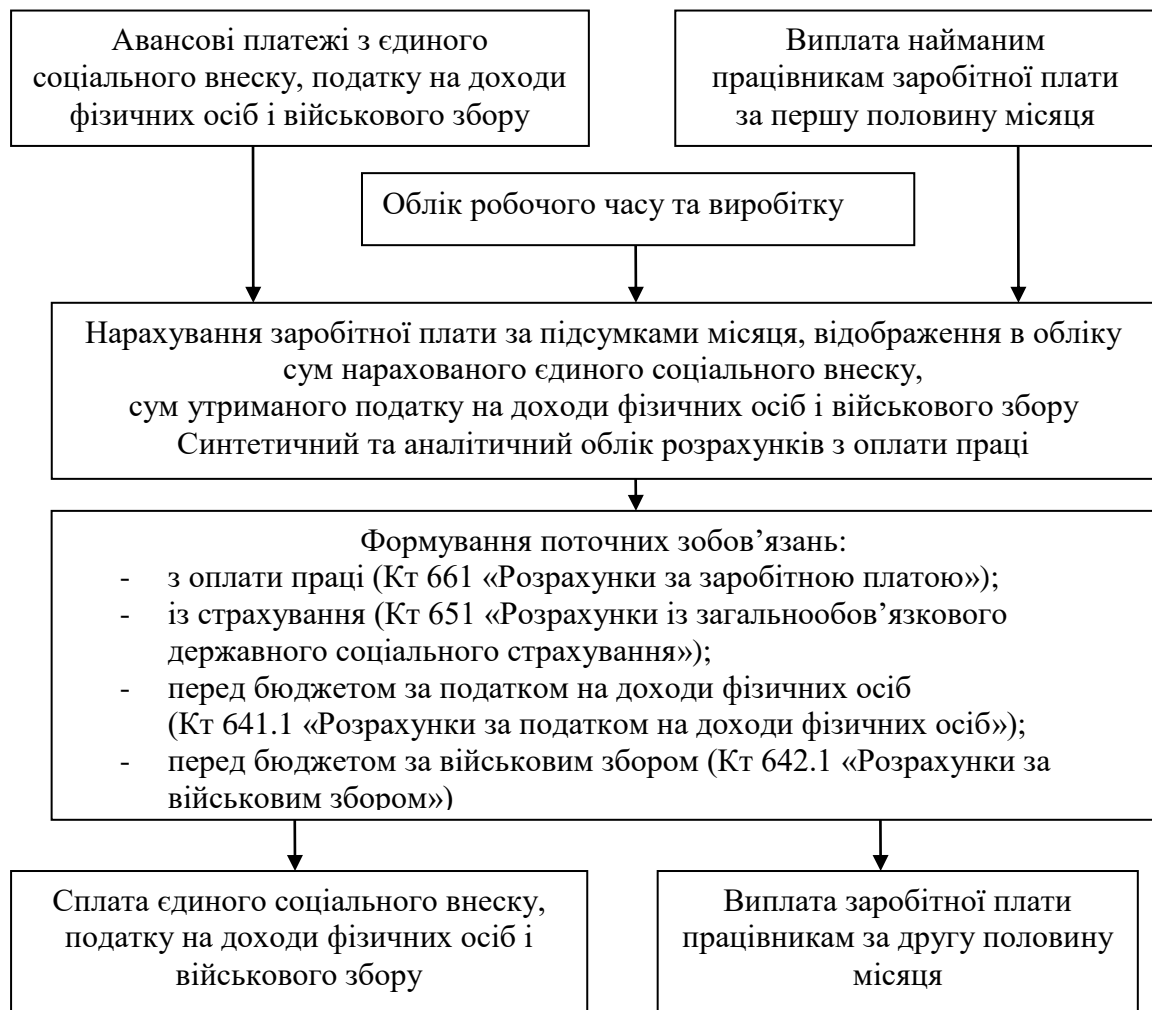


Рисунок 2.2 – Схема організації та обліку розрахунків із персоналом щодо оплати праці в ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД»

Виплата заробітної плати в ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» здійснюється два рази на місяць – виплата заробітної плати за першу половину місяця і виплата заробітної плати за другу половину місяця.

Одночасно із кожною виплатою заробітної плати здійснюється сплата єдиного соціального внеску, податку на доходи фізичних осіб та військового збору.

Єдиний соціальний внесок сплачується на спеціальний рахунок у органах державного казначейства, з якого здійснюється розподіл відповідних коштів між фондами соціального страхування.

Податок на доходи фізичних осіб і військовий збір сплачуються до бюджету шляхом перерахування коштів на відповідні бюджетні рахунки.

Заробітна плата працівникам досліджуваного підприємства виплачується безготівково шляхом перерахування коштів на карткові рахунки працівників, що в обліку відображається бухгалтерською проводкою:

Дт 661 «Розрахунки за заробітною платою»

Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

Важливим підсумком обліку розрахунків щодо оплати праці є підготовка та подання податкової звітності – податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску, що має бути щокварталу протягом 40 календарних днів після закінчення звітного (податкового) кварталу поданий до органів Державної податкової служби.

Відповідальність за формування та своєчасне подання зазначеної форми податкової звітності несе головний бухгалтер ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД».

2.3 Особливості обліку розрахунків із персоналом за відрядженнями та іншими підзвітними сумами

Важливою складовою розрахунків ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» з персоналом є розрахунки за так званими підзвітними сумами – за відрядженнями та іншими господарськими потребами. Відповідно в обліку підприємства мають бути відображені зазначені розрахунки із підзвітними особами.

Основними завданнями, що вирішуються даною ділянкою обліку, є:

- організація розрахунку із підзвітними особами за термінами та у відповідності до правил, встановлених чинним законодавством;
- забезпечення своєчасного та повного розрахунку із підзвітними особами за підзвітними сумами;
- відповідне відображення в обліку розрахунків з підзвітними особами, у тому числі дебіторської та кредиторської заборгованості у випадках її формування;
- адекватне врахування витрат, пов'язаних з відрядженнями найманих працівників, а також інших витрат за господарськими потребами та вартості активів, придбаних підзвітними особами за дорученням підприємства.

Організація обліку розрахунків із підзвітними особами передбачає організацію відповідного документообігу, а також здійснення синтетичного та аналітичного обліку розрахунків з підзвітними особами.

Для обліку розрахунків із підзвітними особами Планом рахунків активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій передбачений субрахунок 372 «Розрахунки з підзвітними особами» синтетичного рахунку 37 «Розрахунки з різними кредиторами».

Аналітичний облік за субрахунком 372 «Розрахунки з підзвітними особами» ведеться за кожною підзвітною особою та за кожною виданою підзвітною сумою.

Субрахунок 372 «Розрахунки з підзвітними особами» є активно-пасивним. За дебетом даного субрахунку відображається видача підзвітним особами авансів, а за кредитом суми прийнятих наданих підзвітними особами Звітів про використання коштів/електронних грошей, виданих на відрядження або під звіт. Сальдо субрахунку 372 може бути як дебетовим, так і кредитовим. Відповідні суми відображають у Балансі: дебетове сальдо – в складі оборотних активів, кредитове сальдо – в складі поточних зобов'язань підприємства. Остаточний розрахунок із підзвітними особами відображається за дебетом субрахунку 372 у випадках видачі сум перевитрат і за кредитом у разі повернення підзвітною особою невитраченої суми.

Розрахунки з персоналом за підзвітними сумами в практиці ТОВ «ГП «ГППРОПРОМБУД» варто розділити на розрахунки за господарськими потребами та на розрахунки за відрядженнями.

Розрахунки за господарськими потребами передбачають видачу підзвітній особі авансу на придбання від імені та для підприємства товарів, робіт або послуг. Відповідно до п. 19 Постанови НБУ від 29.12.2017. № 148 «Положення про ведення операцій в національній валюті в Україні» за сумами, виданими на господарські потреби, підзвітна особа має прозвітувати протягом двох робочих днів, враховуючи день отримання готівки під звіт.

В господарській практиці ТОВ «ГП «ГППРОПРОМБУД» кошти на господарські потреби видаються на підприємстві переважно готівкою з каси, що здійснюється на підставі видаткових касових ордерів.

Підзвітна особа, яка отримала кошти авансом на господарські потреби і здійснила відповідні витрати, має прозвітувати у встановлені терміни. Звітування здійснюється шляхом складання первинного документу типової форми – Звіту про використання коштів/електронних грошей, виданих на відрядження або під звіт, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 28.09.2015. № 841. До звіту додаються первинні документи, що підтверджують проведені виплати – фіскальні чеки, рахунки, накладні тощо.

Розглянемо приклад розрахунків з підзвітною особою за

господарською сумою з практики ТОВ «ГП «ГППРОПРОМБУД».

13.04.2023. комірнику з каси підприємства на підставі видаткового касового ордеру був виданий аванс у сумі 230,00 грн. на придбання миючих засобів. 14.04.2023. працівником був наданий Звіт про використання коштів/електронний грошей, виданих на відрядження або під звіт, до якого був доданий фіскальний чек, що підтверджує придбання миючих засобів на суму 226,50 грн., у тому числі ПДВ 20 %. У цей же день до каси була повернута невикористана підзвітна сума.

Порядок відображення в синтетичному обліку ТОВ «ГП «ГППРОПРОМБУД» розглянутого випадку розрахунків з працівником за підзвітною сумою наведений в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 – Синтетичний облік розрахунків з підзвітною особою за господарськими потребами в ТОВ «ГП «ГППРОПРОМБУД»

Дата	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
13.04.2023.	З каси виданий аванс працівнику підприємства на господарські потреби	372	301	230,00
14.04.2023.	Прийнятий авансовий звіт працівника і оприбутковані придбані миючі засоби: - на вартість без ПДВ - на суму ПДВ	209	372	188,75
		641.2	372	37,75
14.04.2023.	До каси повернута невикористана підзвітна сума	301	372	3,50

Іншим напрямком розрахунків ТОВ «ГП «ГППРОПРОМБУД» із персоналом за підзвітними сумами є розрахунки за відрядженнями.

Направлення працівників у відрядження здійснюється на підприємстві відповідно до наказу керівника підприємства, у якому зазначається:

– прізвище, ім'я та по батькові працівника, якого направляють у відрядження;

– посада та структурний підрозділ працівника, якого направляють у відрядження;

- пункт призначення (країна, місто);
- назва підприємства (підприємств), куди направляють працівника;
- терміни відрядження;
- мета поїздки.

Працівнику, який направляється у відрядження, видається аванс на витрати за відрядженням. У випадках відряджень Україною аванси зазвичай або видаються готівкою з каси, або перераховуються на особисту картку працівника. У випадках відряджень за кордон аванси видаються шляхом передачі працівнику корпоративної мультивалютної картки до карткового рахунку підприємства.

У стандартних випадках добові за відрядженнями Україною становлять 380,00 гривень на добу, а за відрядженнями за кордон 80 євро на добу. В той же час за окремими відрядженнями розмір добових може встановлюватися окремо у відповідних наказах про конкретне відрядження.

Отримавши кошти під звіт на відрядження працівник підприємства має прозвітувати протягом трьох робочих днів після повернення із відрядження. Такі терміни передбачені наказом директора ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД». Зазначені терміни є набагато жорсткішими ніж вимоги чинного законодавства – Податкового кодексу України, пп. 170.9.3. якого передбачено, що працівник має звітувати «до закінчення місяця, наступного за місяцем, у якому платник податку, завершує таке відрядження» [53]. Рішення щодо внутрішнього обмеження термінів звітування за витратами за відрядженнями свого часу було прийнято директором підприємства з метою посилення дисципліни розрахунків із підзвітними особами за відрядженнями.

Надавши авансовий звіт, працівник має також повернути невикористану суму, за наявності останньої. Якщо ж працівник прозвітував про витрачену суму, що перевищує виданий йому аванс, відповідна сума перевитрати має бути йому повернута. В ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» це здійснюється протягом трьох банківських днів, з дати затвердження авансового звіту, за результатами прийняття якого формується перевитрата.

Розглянемо приклад з практики ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» розрахунків з підзвітною особою за відрядженням.

Так, фахівець з постачання був направлений у відрядження до м. Києва задля укладання договорів з постачальниками та оформлення заявок на запасні частини для електротехнічного устаткування. Працівник відправлений у відрядження відповідно до наказу керівника підприємства від 10.02.2023. Термін відрядження три дні з 15.02.2023. по 18.02.2023.

13.02.2023. з поточного рахунку підприємства на особисту картку працівника був перерахований аванс працівникові на витрати відрядження в сумі 3800,00 грн.

21.02.2023. працівником був складений Звіт про використання коштів/електронних грошей, виданих на відрядження або під звіт, в якому були значені такі витрати:

- транспортний квиток від 15.02.2023. на електропоїзд Запоріжжя – Київ вартістю 551,50 грн., у тому числі ПДВ 91,60 грн.;
- транспортний квиток 18.02.2023. на електропоїзд Київ – Запоріжжя вартістю 650,50 грн., у тому числі ПДВ 108,10 грн.;
- рахунок готелю ТОВ «ДніпроСіті» від 18.02.2023. за проживання протягом двох діб на суму 1250,00 грн. без ПДВ;
- добові за чотири доби відрядження в сумі 1520,00 грн.

Таким чином працівник звітує щодо витрат на відрядження на загальну суму 3972,00 грн.

Враховуючи, що сума витрат перевищує виданий аванс, за фактом прийняття та затвердження авансового звіту працівника сформувалася кредиторська заборгованість перед підзвітною особою.

Остаточний рахунок з працівником був виконаний 23.02.2023., коли працівникові з каси була видана перевитрата в сумі 172,00 грн.

Синтетичний облік розглянутих операцій щодо розрахунків з працівником за відрядженням представлений в таблиці 2.8.

Таблиця 2.8 – Синтетичний облік розрахунків з підзвітною особою за відрядженням Україною в ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД»

Дата	Зміст господарських операцій	Бухгалтерська проводка		Сума, грн.
		Дт	Кт	
13.02.2023.	З поточного рахунку підприємства на особисту картку працівника перерахований аванс на витрати за відрядженням	372	311	3800,00
21.02.2023.	Прийнятий авансовий звіт працівника за витратами на відрядження: - на суму без ПДВ - на суму ПДВ	92	372	3772,30
		641.2	372	199,70
23.02.2023.	З поточного рахунку підприємства на особисту картку працівника перерахована сума перевитрати за відрядженням	372	311	172,00

Що стосується відряджень за кордон, то останнім часом в практиці господарської діяльності такі відрядження відсутні. Але нижче розглянутий приклад 2021 року, коли такі відрядження здійснювалися, адже підприємство здійснювало зовнішньоекономічну діяльність, пов'язану із придбанням устаткування та комплектуючих до нього.

Так, головний інженер підприємства був направлений у відрядження до м. Прага (Чеська Республіка) задля переговорів та укладання договору на придбання спеціального електротехнічного устаткування. Працівник відправлений у відрядження відповідно до наказу керівника підприємства від 07.10.2021. Термін відрядження п'ять днів з 12.10.2021. по 16.10.2021.

08.10.2021. працівникові була передана мультивалютна картка із відповідною сумою на витрати за відрядженням.

09.10.2021. з картки була списана сума 10400,00 грн. в рахунок придбання авіа квитків сполученням Дніпро – Прага і Прага – Дніпро.

14.10.2021. з банкомату у м. Прага працівником була отримана сума 700 євро. Курс НБУ гривня-євро на 14.10.2021. становить 30,4265.

Кошти з карткового рахунку були списані 15.10.2021. Комерційний курс купівлі іноземної валюти банком емітентом, зазначений у виписці банку, становить 30,60 гривень за євро. Курс НБУ на 15.10.2021. 30,4265

гривень за євро.

Комісія банку у сумі 350,00 грн. була списана з карткового рахунку окремим платежем 15.10.2021.

19.10.2021. працівником був складений Звіт про використання коштів/електронний грошей, виданих на відрядження або під звіт, в якому були значені такі витрати:

- транспортний квиток на автобус від 12.10.2021. сполученням Запоріжжя – Дніпро 125,90 грн., у тому числі ПДВ 20,90 грн.;
- транспортний квиток на автобус від 16.10.2021. сполученням Дніпро – Запоріжжя 125,90 грн., у тому числі ПДВ 20,90 грн.;
- транспортний квиток на літак від 12.10.2021. сполученням Дніпро – Прага вартістю 5100,00 грн.;
- транспортний квиток на літак від 16.10.2021. сполученням Прага – Дніпро вартістю 5300,00 грн.;
- транспортний проїзний квиток на метро у Празі вартістю 15,00 євро;
- рахунок hotel «Staré město» від 16.10.2021. за проживання на суму 240,00 євро;
- добові за п'ять діб відрядження в сумі 400,00 євро.

Таким чином звіт наданий на суму 655,00 євро та 10651,80 гривень.

Курс НБУ гривні до євро на 19.10.2021. становив 30,6056 гривні за євро.

20.10.2021. на картковий рахунок працівником через термінал внесена сума залишку за підзвітною сумою у розмірі 1000,08 грн.

Синтетичний облік розглянутих операцій щодо розрахунків з працівником за відрядженням за кордон представлений в таблиці 2.9.

Підсумовуючи, варто зазначити, що організація та облік розрахунків із підзвітними особами здійснюється в ТОВ «ГПІ «ГІПРОПРОМБУД» на високому якісному рівні. Працівники суворо дотримуються передбачених чинним законодавством термінів та порядку звітування за підзвітними сумами.

Таблиця 2.9 – Синтетичний облік розрахунків з підзвітною особою за відрядженням за кордон в ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД»

Дата	Зміст господарських операцій	Бухгалтерська проводка		Сума, грн.
		Дт	Кт	
09.10.2021.	З карткового рахунку списана сума за авіаквитки	372	313	10400,00
14.10.2021.	Відображено отримання відрядженим працівником іноземної валюти в банкоматі за кордоном 700 євро × 30,4265	372	333	21298,55
15.10.2021.	Відображено списання коштів для придбання іноземної валюти уповноваженим банком 700 євро × 30,60	333	313	21420,00
15.10.2021.	Відображено витрати, що виникли при купівлі валюти	942	333	121,45
15.10.2021.	Відображено різницю між курсами НБУ на дату придбання валюти й отримання коштів у банкоматі	949	333	0,00
15.10.2021.	Списана з карткового рахунку комісія банку за купівлю валюти	92	313	350,00
19.10.2021.	Прийнятий авансовий звіт працівника за витратами на відрядження: - на суму без ПДВ (251,80 – 41,80) + 10400,00 + 655,00 євро × 30,6056 - на суму ПДВ	92 641.2	372 372	30656,67 41,80
20.10.2021.	На картковий рахунок внесена невикористана підзвітна сума за відрядженням	313	372	1000,08

В обліку відповідним чином відображається як дебіторська, так і кредиторська заборгованість, що формується під час розрахунків з підзвітними особами, а також витрати, пов'язані із відрядженнями та оплатою господарських потреб підзвітними особами.

2.4 Пропозиції щодо вдосконалення облікового забезпечення управління розрахунками з персоналом на підприємстві

Формування якісної облікової системи є надзвичайно важливим завданням для будь-якого підприємства, адже лише за наявності якісної

інформаційної підтримки можуть бути прийняті дієві управлінські рішення, спрямовані на забезпечення ефективної роботи, фінансової стійкості та конкурентоспроможності підприємства.

Дослідження наявної в ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» системи обліку розрахунків із персоналом дозволяє сформулювати висновок про її високий якісний рівень. Проаналізована облікова система оперативно і в повному обсязі систематизує та надає інформацію, необхідну для прийняття управлінських рішень, а також забезпечує високий рівень дисципліни розрахунків із персоналом як щодо оплати праці, так і за підзвітними сумами.

В той же час проведене дослідження дозволило сформулювати пропозиції, спрямовані на підвищення якісного рівня обліку розрахунків ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» із персоналом.

По-перше, вважаємо за доцільне запровадити в облікову практику підприємства щорічне коригування забезпечення на виплату відпусток перед формуванням річної фінансової звітності.

Як вже розглядалось вище, в обліковій практиці ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» формується забезпечення на виплату відпусток працівникам у розмірі 11,5 % від основної заробітної плати, нарахованої погодинно або відрядно. Нарахування оплати основних та додаткових щорічних відпусток, а також соціальних відпусток працівникам із дітьми, а також нарахування єдиного соціального внеску на оплату відпусток здійснюється за рахунок коштів забезпечення на виплату відпусток. Кошти невикористаного забезпечення на виплату відпусток відображаються в обліку за кредитом синтетичного субрахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток», а також у складі інших поточних зобов'язань у Фінансовій звітності малого підприємства.

В той же час проблемним, на нашу думку, варто визнати той факт, що протягом останніх трьох років на підприємстві жодного разу не перевірялась обґрунтованість суми наявного забезпечення на виплату відпусток, що сформована шляхом визнання відповідних трудових витрат та

відображається у звітності в складі поточних зобов'язань підприємства.

З метою вирішення визначеної проблеми пропонуємо щороку в грудні місяці перед складанням річної фінансової звітності здійснювати інвентаризацію зобов'язань перед працівниками щодо оплати відпусток. Для визначення адекватного розміру такого забезпечення пропонуємо використовувати «Відомість визначення суми забезпечення на виплату відпусток», форма якої представлена в додатку А. Відповідно нараховане в грудні забезпечення на виплату відпусток працівникам за відсотком, передбаченим обліковою політикою, корегувати таким чином, щоб залишок суми забезпечення дорівнював розміру, визначеному у складеній «Відомості визначення суми забезпечення на виплату відпусток».

Реалізація на практиці даної пропозиції дозволить впорядкувати облік та відображення у річній фінансовій звітності ТОВ «ГПІ «ГІПРОПРОМБУД» забезпечення виплат відпусток працівникам, а також впорядкувати визнання відповідних трудових витрат, що в свою чергу впливає на розмір визнаного в обліку фінансового результату діяльності підприємства.

По-друге, пропонується ввести до робочого плану рахунків ТОВ «ГПІ «ГІПРОПРОМБУД» субрахунки наступного порядку до синтетичного субрахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами», а саме:

372.1 «Розрахунки з підзвітними особами за господарськими потребами»;

372.2 «Розрахунки з підзвітними особами за відрядженням Україною»;

372.3 «Розрахунки з підзвітними особами за відрядженнями за кордон».

Така диференціація дозволить підвищити аналітичність даних обліку та систематизувати додаткову інформацію щодо розрахунків з підзвітними особами для потреб управління, у тому числі для оперативного моніторингу та внутрішнього контролю своєчасного подання авансових звітів за підзвітними сумами.

По-третє, з метою підвищення якісного рівня організації та обліку розрахунків із персоналом за відрядженнями пропонується запровадити в

практику ТОВ «ГІП «ГІПРОПРОМБУД» у якості внутрішнього документу Положення про службові відрядження працівників.

У даному документу варто насамперед передбачити:

- організаційні питання щодо направлення працівників у відрядження;
- порядок та терміни виплати авансів на відрядження;
- розміри добових та порядок відшкодування витрат за відрядженнями;
- окремі обмеження щодо відшкодування працівникам витрат на проїзд, проживання тощо;
- терміни подання звітів за відрядженнями та остаточного розрахунку із працівниками, у тому числі у випадках формування перевитрат;
- порядок документального підтвердження витрат за відрядженнями;
- питання тимчасової непрацездатності під час відряджень.

Наявність такого Положення позбавить від необхідності регулювати стандартні норми щодо відряджень у кожному окремому наказі про відрядження та сприятиме підвищенню дисципліни розрахунків за відрядженнями. Окрім того, відповідне Положення про службові відрядження працівників є важливим інструментом попередження конфліктних ситуацій як у площині взаємовідносин роботодавця і найманих працівників, які направляються у відрядження, так й у площині взаємовідносин підприємства із контролюючими органами щодо питань оподаткування, пов'язаних із службовими відрядженнями.

РОЗДІЛ 3

КОНТРОЛЬНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ РОЗРАХУНКАМИ З ПЕРСОНАЛОМ В ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД»

3.1 Особливості організації внутрішнього контролю розрахунків із персоналом щодо оплати праці

На будь-якому підприємстві дисципліна та якісний рівень розрахунків з персоналом, як й інших операцій господарської діяльності, суттєво залежить від наявності та ефективності функціонування системи внутрішнього контролю.

Внутрішній контроль є однією з функцій процесу управління, сутність та призначення якої полягає в тому, що внутрішній контроль є механізмом зворотного зв'язку між об'єктом управління (підприємством) та суб'єктом управління (органом контролю). Саме завдяки функціонування механізму внутрішнього контролю орган контролю отримує інформацію про дійсний стан об'єкта та фактичне виконання управлінських рішень. Таким чином, внутрішній контроль можна визначити як «процес, який забезпечує відповідність функціонування конкретного об'єкта прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети» [11, с. 65].

За визначенням Р.М. Воронко «внутрішній контроль – це система спостереження і перевірки законності та економічної доцільності здійснення господарських операцій, збереження та раціонального використання всіх видів ресурсів, виконання працівниками своїх функціональних обов'язків з метою своєчасного виявлення недоліків та застосування заходів щодо їх усунення шляхом управлінського впливу на керований об'єкт, запобігання кризовим явищам і забезпечення ефективного ведення бізнесу» [12, с. 377].

О.В. Артюх визначає внутрішній контроль як «виробничий, організаційний, фірмовий контроль. Він організовується керівництвом підприємства для контролю своїх структурних підрозділів і слугує забезпеченню функціонування та управління суб'єктом господарювання» [3, с. 780]. А С. Бардаш та І. Стефанік характеризують внутрішній контроль як «діяльність постійного характеру, що спрямована на забезпечення інформацією про функціонування об'єкта контролю системи управління, а також доцільність прийняття управлінських рішень» [6, с. 11], акцентуючи таким чином особливу увагу на доцільності та необхідності запровадження на підприємствах активного внутрішнього контролю.

Важливою складовою ідентифікації внутрішнього контролю є визначення його основної мети, якою за думкою Г. Станкевич «є об'єктивне визначення фактичного стану справ у суб'єкта господарювання, виявлення та попередження тих факторів і умов, які негативно впливають на виконання прийнятих рішень і досягнення поставленої мети, а також доведення цієї інформації до органу управління» [74, с. 32].

Цікавою з цього приводу є також думка І.В. Новик, який стверджує, що «внутрішній контроль глибоко проникає у функції менеджменту, організаційну діяльність підприємства, забезпечує інформацією про якість управлінської діяльності, представляє керівництву дані аналізу, оцінки, рекомендації, поради, а також фінансові прогнози щодо об'єктів, які перевіряються» [49, с. 189].

Основні завдання системи внутрішнього контролю систематизовані на рисунку 3.1 (систематизовано за джерелами [8, с. 34; 26, с. 34; 35, С. 122-124; 49, с. 190]).

Внутрішній контроль може здійснюватися як попередній, поточний (оперативний) і наступний. За формами внутрішній контроль може бути документальним, фактичним і комбінованим, а за характером проведення контрольних дій може мати форму ревізії, тематичної перевірки, розслідування та службового розслідування.



Рисунок 3.1 – Основні завдання системи внутрішнього контролю

Відповідальність за практичне впровадження системи внутрішнього контролю на підприємстві покладена на його власників та керівництво. Саме від їх рішень залежить, чи буде на підприємстві функціонувати дієва система внутрішнього контролю, яка б відповідала розмірам та особливостям господарської діяльності підприємства. Рациональна організація системи внутрішнього контролю надзвичайно важлива, адже лише таким чином будуть досягнуті завдання, поставлені перед зазначеною функцією управління.

Організуючи систему внутрішнього контролю на підприємстві необхідно дотримуватися системного підходу, що забезпечує його найбільшу результативність та, в свою чергу, визначає раціональність контрольної діяльності. Ефективна організація внутрішнього контролю є одним із заходів,

спрямованих на вдосконалення управління підприємством, що забезпечує якісне виконання його завдань, а також порядок виконання контрольних дій. Таким чином, правильна організація внутрішнього контролю на підприємстві забезпечить менеджмент та власників достовірною інформацією про стан справ і створить інформаційне підґрунтя для розвитку підприємства.

Характеризуючи внутрішній контроль в площині суб'єктів його здійснення Н.І. Дорош зазначає, що внутрішній контроль «розпочинається з верхівки підприємства – ради директорів та менеджерів, які створюють і зміцнюють структуру і характер здійснюваних контрольних заходів в організації; прямо чи опосередковано включає в себе всіх працівників підприємства; ...стосується всіх видів діяльності підприємства, починаючи з функціональних ланок, таких як маркетинг та операційні підрозділи, до взаємовідносин з іншими підприємствами» [23, с. 149].

Суб'єктами внутрішнього контролю є певні особи або група осіб, які наділені відповідними повноваженнями, правами та обов'язками щодо здійснення контрольних функцій над об'єктами контролю. Суб'єктами внутрішнього контролю виступають:

- «управлінський персонал та спеціалісти, до функцій яких входить передній, поточний та подальший контроль;
- обліковий персонал на чолі з головним бухгалтером, якому належать функції контролю на всіх етапах відображення господарських операцій;
- спеціальні внутрішні контролюючі служби, створені на підприємстві з метою проведення того чи іншого контролю» [74, с. 34].

На більшості сучасних великих та середніх підприємствах функції внутрішнього контролю виконуються спеціальним підрозділом підприємства – службою внутрішнього контролю (аудиту). На малих підприємствах, до категорії яких належить ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД», основні функції внутрішнього контролю виконуються зазвичай головним бухгалтером підприємства.

Досліджуючи питання сутності внутрішнього контролю варто також

зазначити, що «контроль присутній в будь-якій державі незалежно від соціально-економічних відносин, форм власності і системи господарського управління економікою. Однак його зміст і місце в системі управління обумовлене характером виробничих відносин» [46, с. 16].

Для організацій дієвої системи внутрішнього контролю на підприємства варто дотримуватися певних системних принципів, основні з яких представлено в таблиці 3.1 (систематизовано за джерелами [11, С. 31-32; 26, С. 29-30; 44; 46, С. 70-71; 49, с. 191]).

Таблиця 3.1 – Основні принципи організації системи внутрішнього контролю на підприємстві

Назва принципу	Розкриття змісту принципу організації внутрішнього контролю
Принцип незалежності	Дослідження об'єкту контролю має бути об'єктивною та виключати тиск з боку суб'єкта управління
Принцип повноти	Контроль має передбачати комплексний підхід, тобто всі елементи контролю повинні підлягати перевірці, неприпустимим є необґрунтоване виключення з переліку перевірки суттєвих елементів
Принцип єдності	До однакових об'єктів контролю мають бути використані однакові методи контролю, що сприятиме отриманню порівняльних результатів для прийняття обґрунтованих управлінських рішень
Принцип визначеності	Здійснення контролю має бути підпорядковане вирішенню конкретних завдань з метою інформаційного забезпечення конкретних користувачів
Принцип економічності	Виконання контрольних дій має бути організовано таким чином, що максимальний результат був отриманий із оптимальними витратами часу та зусиль
Принцип узгодженості	Внутрішній контроль має бути логічно пов'язаний із іншими функціями управління
Принцип циклічності	Внутрішній контроль має бути системним поєднанням попереднього, поточного та наступного контролю

Повертаючись до питання організації внутрішнього контролю розрахунків із персоналом, варто зазначити, що в сучасних умовах господарювання розрахунки з працівниками з оплати праці є об'єктом як внутрішнього, так і зовнішнього контролю.

Відповідно до норм ст. 35 Закону України від 24.03.1995 № 108/95-ВР «Про оплату праці» «контроль за додержанням законодавства про оплату

праці здійснюють:

- центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику з питань нагляду та контролю за додержанням законодавства про працю;
- податкові органи» [66].

Відповідно до норм вищезгаданої статті «зазначені державні органи мають право одержувати від суб'єктів господарювання та найманих ними осіб інформацію, документи і матеріали та відвідувати місця здійснення господарської діяльності під час виконання трудової функції такими найманими особами» [66]. Цим же нормативним документом передбачено, що «громадський контроль за додержанням законодавства про оплату праці здійснюють професійні спілки та їх об'єднання» [66].

В таблиці 3.2 наведені види контролю розрахунків з персоналом щодо оплати праці за суб'єктами контролю із визначенням основних функцій такого контролю.

Таблиця 3.2 – Види контролю розрахунків із персоналом щодо оплати праці за суб'єктами контролю

Вид контролю	Суб'єкт контролю	Функції контролю
1	2	3
Зовнішній контроль	Міністерство соціальної політики	Державний контроль за дотриманням законодавства про працю юридичними і фізичними особами – підприємцями, які використовують найману працю, зокрема: моніторинг у сфері оплати та нормування праці; контроль за правильністю надання державної соціальної допомоги
	Державна податкова служба	Державний контроль за додержанням законодавства про працю на всіх підприємствах, в установах і організаціях незалежно від форм власності та підпорядкування, а також фізичними особами – підприємцями, що використовують найману працю, зокрема: адміністрування податків і зборів, єдиного соціального внеску; контроль за дотриманням податкового законодавства щодо виплат працівникам
	Державна служба з питань праці	Державний контроль за дотриманням законодавства про працю, зайнятість населення, загальнообов'язкове державне соціальне страхування в частині призначення, нарахування та виплати допомоги, компенсацій

Продовження таблиці 3.2

1	2	3
	Професійні спілки та їх об'єднання	Громадський контроль за виплатою заробітної плати, додержанням законодавства про працю та про охорону праці
Внутрішній контроль	Підприємство (його власники та менеджмент)	Контроль виплат працівникам, що проводиться безпосередньо як керівництвом та/або уповноваженими особами, так і спеціальними контрольними службами в інтересах самого підприємства

Основною метою здійснення внутрішнього контролю розрахунків із персоналом щодо оплати праці варто визнати перевірку дотримання трудового законодавства та дисципліни таких розрахунків, а також доцільності витрат, що несе підприємство на оплату праці найманих працівників. Окрім того внутрішній контроль розрахунків з оплати праці має підтвердити повноту та правильність відображення розрахунків з оплати праці та відповідно трудових витрат у бухгалтерському обліку та звітності підприємства.

Так, Г.В. Арап і І.Г. Пахомова визначають такі основні завдання системи внутрішньогосподарського контролю виплат працівникам з оплати праці:

- «перевірка дотримання законодавчо встановлених норм та норм колективного договору при визначенні та нарахуванні посадових окладів і тарифних ставок, надбавок та доплат, інших виплат працівникам та пов'язаних з такими виплатами податків;
- встановлення обґрунтованості планових завдань щодо норм і нормативів трудозатрат;
- перевірка правомірності використання обраних форм та систем оплати праці;
- забезпечення єдиних методологічних засад облікового відображення виплат працівникам та формування звітності;
- виявлення порушень вимог трудового законодавства та їх попередження у майбутньому» [2, с. 150].

Р.М. Воронко, Я.Е. Хрищук і Ю.О. Гатиляк, досліджуючи питання завдань внутрішнього контролю розрахунків з оплати праці, зазначають що такі завдання «полягають у здійсненні заходів, спрямованих на: дотримання прав працівників на гідну оплату праці відповідно до трудового внеску та їх соціальний захист; виявлення та усунення порушень в оплаті праці та розрахунках із персоналом; удосконалення форм і систем оплати праці; превентивні контрольні дії з метою локалізації і запобігання можливим помилкам і недолікам; забезпечення зворотного зв'язку між суб'єктами організації та здійснення внутрішнього контролю» [13, с. 699]. Цікавим є підхід до визначення завдань та одночасно послідовності перевірки розрахунків з оплати праці, який пропонується І.В. Саух. Так, науковець звертає увагу на те, що внутрішній контроль має не лише протидіяти зловживанням, порушенням та помилкам, а й сприяти ефективному використанню праці на підприємстві. Відповідно до завдань контролю І.В. Саух долучає такі, як «перевірка обґрунтованості чисельності працівників, зростання продуктивності праці, середньої заробітної плати; перевірка ефективності використання фонду заробітної плати і трудових ресурсів; перевірка забезпеченості збалансованості професійної і кваліфікаційної підготовки і виконуваної роботи» [70, с. 430].

Ідентифікація мети та основних завдань внутрішнього контролю розрахунків з оплати праці пов'язана із питанням визначення безпосередніх об'єктів такого контролю. Відповідно І.В. Замула і М.М. Танасієва вказують, що «об'єктами внутрішнього контролю за розрахунками з оплати праці є стан роботи з кадрами, використання фонду робочого часу та дотримання штатної й трудової дисципліни підприємства, стан бухгалтерського обліку та звітності за операціями з нарахування та виплати заробітної плати» [26, с. 171]. Аналогічно зазначене питання визначає М.М. Демченко, долучаючи до «об'єктів внутрішньогосподарського контролю виплат працівникам ... : «дотримання трудової, штатної дисципліни, використання фонду робочого часу, стан бухгалтерського обліку та звітності виплат працівника» [21, с. 71].

О.В. Гамова, І.А. Козачок, Т.В. Федоренко виокремлюють такі об'єкти внутрішнього контролю обліку заробітної плати:

- «трудові ресурси, їх регулювання і використання;
- системи оплати праці і преміювання та їх застосування;
- стан трудової дисципліни і дотримання трудового законодавства;
- розрахунки щодо оплати праці;
- первинна документація щодо обліку заробітної плати;
- бухгалтерський облік заробітної плати» [16, с. 34].

Результативність контрольних процедур, що проводяться в ході виплат працівникам з оплати праці, багато в чому залежить від ефективності організації контрольного процесу, а також від комплексності використання джерел інформації.

Основними етапами внутрішнього контролю розрахунків із персоналом щодо оплати праці в ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» варто визнати такі як підготовчий етап, етап перевірки і заключний етап. На підготовчому етапі визначають об'єкти, джерела контролю, відбувається постановка завдань і вибір методів контролю. Для етапу перевірки характерним є перевірка організації та обліку розрахунків щодо оплати праці, доцільності використання фонду заробітної плати і трудових ресурсів, аналіз виявлених відхилень і порушень, а також розробка заходів за результатами контролю. На заключному етапі контролю розрахунків із персоналом з оплати праці здійснюється також контроль виконання рішень щодо локалізації виявлених порушень.

Джерела інформації, що можуть бути використані в рамках внутрішнього контролю розрахунків із персоналом щодо оплати праці в ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД», варто систематизувати таким чином:

- нормативні документи, що регулюють трудові відносини на загальнодержавному рівні (Кодекс Законів про працю, Закони України та інші нормативні документи, що регулюють трудові відносини), нормативні документи, що регулюють питання бухгалтерського обліку, формування

звітності та питання оподаткування доходів фізичних осіб;

- локальні документи, що регулюють трудові відносини (колективний договір, штатний розпис, трудові договори, внутрішні документи щодо відрядної форми оплати праці тощо);

- розпорядчі документи щодо трудових відносин (накази про прийняття на роботу, звільнення, перевід на іншу посаду, доручення додаткових обов'язків, надання відпусток тощо);

- первинні документи з обліку робочого часу та виробітку (табелі обліку робочого часу, наряди на відрядну роботу);

- дані аналітичного та синтетичного обліку щодо розрахунків з оплати праці та обліку трудових витрат;

- дані обліку щодо визначення нарахувань та утримань із заробітної плати, розрахунків із сплати єдиного соціального внеску та розрахунків з бюджетом за податком на доходи фізичних осіб та військовим збором;

- фінансова звітність підприємства;

- податкова звітність за обов'язковими платежами, що оподатковують трудові доходи, – Податкові розрахунки сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску;

- статистична звітність щодо кадрів, робочого часу та оплати праці.

В ході виконання внутрішнього контролю розрахунків з оплати праці використовуються різноманітні методи та прийоми, систематизація яких представлена в таблиці 3.3. (складено за джерелами [16, С. 35-36; 26, с. 173; 46, с. 31; 70, с. 430]).

Презентуючи систематизацію методів та приймів внутрішнього контролю варто особливу увагу звернути на групи методів узагальнення та реалізації результатів контролю, які є «синтезуванням результатів здійсненого контролю та прийняттям рішень з усунення виявлених недоліків у фінансово-господарській діяльності підприємства, упередження їх повторення в майбутньому» [16, с. 34].

Таблиця 3.3 – Методи та прийоми внутрішнього контролю розрахунків з оплати праці

Тип контролю	Відповідні прийоми контролю
Документальний контроль	<ul style="list-style-type: none"> - контроль окремого документа (формальна, нормативно-правова та арифметична перевірка документа); - контроль господарських операцій на відповідність (зустрічна перевірка документів, контрольні порівняння на збалансованість окремих показників, аналітична перевірка звітності та балансів, техніко-економічні розрахунки); - нормативно-правова перевірка господарських операцій.
Фактичний контроль	<ul style="list-style-type: none"> - хронометраж робочого часу; - дослідження робочих місць; - інвентаризація заборгованості з оплати праці.
Аналітичний контроль	<ul style="list-style-type: none"> - методи статистичного аналізу; - методи економічного аналізу; - економіко-математичні методи.
Узагальнення та реалізація результатів контролю	<ul style="list-style-type: none"> - документування результатів проміжного контролю; - групування недоліків; - аналітичне групування; - систематизоване групування результатів контролю; - прийняття рішень та контроль їх виконання.

Основні контрольні процедури, що мають місце в ході здійснення внутрішнього контролю розрахунків із персоналом щодо оплати праці в ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД», представлені на рисунку 3.2.

Здійснюючи перевірки в площині внутрішнього контролю розрахунків з персоналом щодо оплати праці, варто розуміти, які вірогідні порушення можуть бути виявлені в ході такої перевірки. Так, на думку Д.П. Дубицького та К.Ю. Шепель «найпоширенішими помилками та порушеннями з розрахунків оплати праці можуть бути: відсутність необхідних документів з обліку оплати праці; неправильне оформлення документів з оплати праці; неправильний розрахунок середнього заробітку; порушення термінів виплати заробітної плати; помилки пов'язані з компенсаційними виплатами, відпустками та лікарняними; відсутність проведення індексації чи помилки в її нарахуванні; порушення термінів перерахування податків; помилки у проведенні утримань та нарахувань податків і зборів; неправомірне застосування податкової соціальної пільги» [24, с. 222].

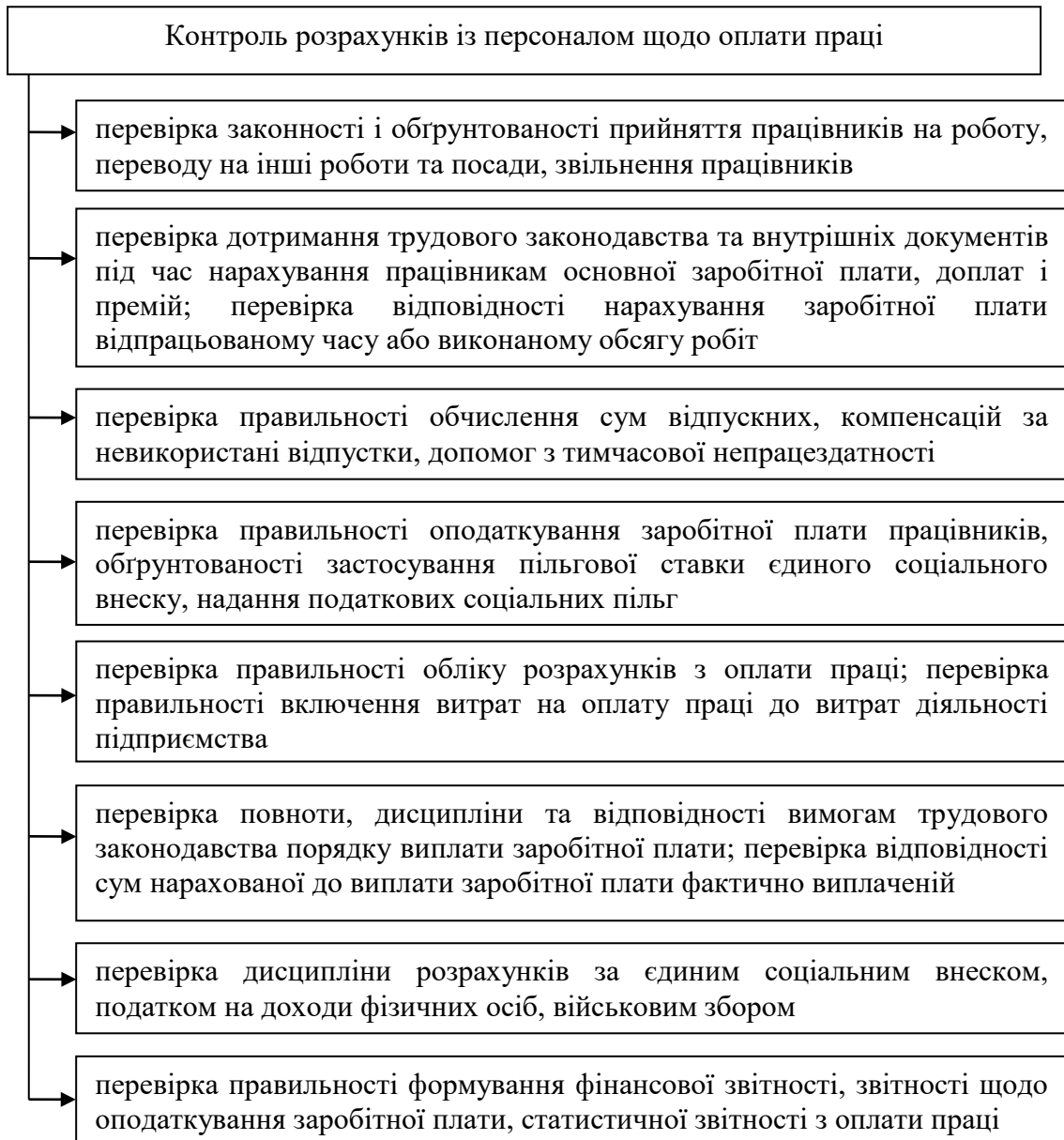


Рисунок 3.2 – Основні контрольні процедури розрахунків
ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» із персоналом щодо оплати праці

За підсумками проведеного дослідження С.С. Дем'яненко і Т.Ю. Редзюк стверджують, що найпоширеніші «порушення щодо виплат працівникам з оплати праці можуть виникати у таких ситуаціях:

– неадекватне визначення обсягу виконаних робіт або наданих послуг (виявляють за допомогою зіставлення вказаних у первинних документах з обліку праці обсягів робіт із аналогічними показниками технологічних карт,

документів щодо оприбуткування готової продукції або контрольними замірами);

– неправильне визначення тарифних ставок, посадових окладів і розцінок (виявляють за допомогою зіставлення з даними виробітку і тарифікаційними довідниками);

– неправильне визначення грошової оцінки господарських операцій за окремими документами з обліку праці (виявляють за допомогою контрольного таксування);

– необґрунтована оплата праці осіб, які не брали участі у виконанні конкретних робіт (виявляють зіставленням прізвищ таких працівників зі обліковим складом підприємства, звіркою підписів і опитуванням);

– утримання посадових осіб, що не передбачені штатним розписом (встановлюють зіставленням цих документів зі штатним розписом) тощо» [22, с. 1030].

Дослідивши наявну в ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» систему організації та обліку розрахунків із персоналом щодо оплати праці, варто зазначити такий перелік контрольних дій та можливих порушень, що можуть бути виявлені головним бухгалтером під час виконання процедур внутрішнього контролю:

– неправильне нарахування заробітної плати працівникам за окладами у випадках часткового відпрацювання нормативного робочого часу певного місяця;

– неправильне нарахування заробітної плати відрядно за нарядами, особливо коли наявне часткове закриття нарядів за підсумками місяця, а також некоректний розподіл відрядних сум між окремими працівниками;

– помилки під час розрахунку сум оплати відпусток та допомог з тимчасової непрацездатності, некоректне визначення страхового стажу працівників;

– неповний розрахунок щодо компенсацій за невикористані відпустки працівникам, що звільняються;

- неправильне формування забезпечення на оплату відпусток;
- відсутність доплати єдиного соціального внеску до внеску із мінімальної заробітної плати у випадках нарахуванням основним працівникам заробітної плати, що є меншою за мінімальну заробітну плату;
- некоректне застосування пільгової ставки єдиного соціального внеску у випадках, коли працівник втратив статус особи із інвалідністю (за працівниками, у посвідченнях яких статус встановлено на певний період);
- некоректне надання податкових соціальних пільг за податком на доходи фізичних осіб або відсутність застосування пільг, коли для цього є законні підстави;
- несвоєчасна або неповна сплата єдиного соціального внеску, податку на доходи фізичних осіб та військового збору, особливо під час виплати заробітної плати за першу половину місяця;
- помилки під час формування окремих додатків і податкової звітності в цілому – Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску.

Що стосується питання індексації заробітної плати, про яке науковці згадують досить часто в площині перевірок розрахунків з оплати праці, то варто зазначити, що відповідно до норм Закону України від 03.11.2022 р. № 2710-IX «Про державний бюджет України на 2023 рік» дія Закону України від 03.07.1991 р. № 1282-XII «Про індексацію грошових доходів населення» з 1 січня 2023 року призупинена.

Підсумовуючи варто також зазначити, що важливим завданням внутрішнього контролю розрахунків з оплати праці є оперативне виявлення та відповідно усунення порушень трудового законодавства, що має унеможливити застосування відповідальності до підприємства та його посадових осіб під час перевірок в площині зовнішнього контролю. Тут варто пам'ятати, що за порушення трудового законодавства, у тому числі за порушення термінів виплати заробітної плати, рівня мінімальної заробітної

плати, за незаконне звільнення працівників передбачена адміністративна та кримінальна відповідальність.

3.2 Сутність та порядок проведення внутрішнього контролю розрахунків із персоналом за підзвітними сумами

Контроль розрахунків з персоналом за підзвітними сумами є важливою складовою контролю господарської діяльності підприємства.

Зовнішній контроль за дотриманням касової дисципліни під час здійснення розрахунків із підзвітними особами, а також обґрунтованість витрат, що виникають в ході таких розрахунків, здійснюється працівниками Державної податкової служби під час документальних перевірок підприємств.

Внутрішній контроль розрахунків із підзвітними особами є важливою частиною організації таких розрахунків та відповідно системи внутрішнього контролю підприємства. В практиці господарської діяльності великих та середніх підприємств внутрішній контроль розрахунків із персоналом за підзвітними сумами здійснюється працівниками бухгалтерії, а також за наявності службою внутрішнього контролю (аудиту) підприємства. На малому підприємстві ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» відсутня служба внутрішнього контролю, а функції такого контролю здійснюються головним бухгалтером підприємства.

Якість системи внутрішнього контролю принципово залежить від організації контрольних дій, для чого насамперед варто визначити їх мету та завдання. Так, Т.О. Меліхова визначає, що метою проведення внутрішнього контролю розрахунків з підзвітними особами «є перевірка достовірності, правильності, законності, своєчасності подання звітів про використання коштів виданих під звіт, а також ведення розрахунків з підзвітними особами»

[43, С. 12-13], а завданнями такого контролю в свою чергу «є перевірка наявності та правильності оформлення первинних документів, арифметична точність складання авансових звітів, дотримання термінів відрядження, відповідність інформації авансових звітів з доданими до нього документами, цільового використання підзвітних сум, своєчасності повернення коштів виданих під звіт, відображення операцій на рахунках в обліку» [43, с. 13]. На думку М.А. Лукашової метою проведення внутрішнього контролю розрахунків з підзвітними особами «є перевірка достовірності, законності та правильності відображення в обліку та звітності виданої готівки під звіт та її цільового використання» [40], а завданнями такого контролю відповідно «є оцінювання рівня законності та доцільності видачі готівки під звіт, на відрядження або виробничі (господарські) потреби; перевірка правильності оформлення первинних документів та відповідність термінів відрядження; перевірка правильності отримання та використання підзвітних сум; перевірка своєчасності повернення невитрачених коштів, а також перевірка правильності відображення інформації у регістрах бухгалтерського обліку та фінансовій звітності» [40]. За систематизацією Т.І. Єфіменко основними напрямками перевірки розрахунків із підзвітними особами є такі: «правильність і обґрунтованість видачі грошей, законність і доцільність витрачання підзвітних сум, правильність оформлення авансових звітів і доданих до них документів, своєчасність подання звітів у бухгалтерію підприємства, стан обліку розрахунків із підзвітними особами» [25, с. 212].

На нашу думку, метою внутрішнього контролю розрахунків з персоналом за підзвітними сумами варто визнати, по-перше, забезпечення цільового та раціонального використання коштів, виданих підзвітним особам, а також їх своєчасного повернення у відповідних випадках, а, по-друге, забезпечення дотримання вимог чинного законодавства щодо дисципліни зазначених розрахунків і таким чином запобігання застосування відповідальності за їх порушення.

Відповідно завдання внутрішнього контролю розрахунків з персоналом

за підзвітними сумами можуть бути визначені таким чином:

- перевірка дотримання дисципліни під час здійснення розрахунків за підзвітними сумами, у тому числі подання авансових звітів, повернення невикористаних підзвітних сум та відшкодування працівникам сум перевитрат;

- забезпечення цільового та раціонального використання підзвітних сум, виявлення за наявності і таким чином попередження у майбутнього незаконних і недоцільних витрат;

- перевірка правильності формування авансових звітів, наявності та коректності первинних документів, що підтверджують витрати;

- перевірка правильності відображення розрахунків із підзвітними особами у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Об'єктом внутрішнього контролю розрахунків із підзвітними особами виступають такі документи, як Звіти про використання коштів/електронних грошей, виданих на відрядження або під звіт, а також документи, що до них додаються – рахунки, чеки, транспортні квитки, документи готелів за витратами на проживання, копії закордонних паспортів, акти та інші подібні документи, накази, розпорядчі документи, а також бухгалтерські записи. Предметом контролю розрахунків з підзвітними особами, за визначенням О.В. Гамової, І.А. Козачок і А.О. Кислої, виступає первинний аналітичний та синтетичний облік [15, с. 52].

Основними джерелами інформації в ході виконання внутрішнього контролю розрахунків з підзвітними особами є накази та розпорядження по підприємству щодо направлення працівників у відрядження, Звіти про використання коштів/електронних грошей, виданих на відрядження або під звіт із відповідними документами, що підтверджують витрати, звіти касира з відповідними прибутковими і витратними касовими ордерами, банківські документи у випадках, коли розрахунки із підзвітними особами здійснюються безготівково, дані аналітичного та синтетичного обліку за субрахунком 372 «Розрахунки з підзвітними особами», дані зведеного

синтетичного обліку та звітності.

Основні контрольні процедури, що мають місце в ході здійснення внутрішнього контролю розрахунків із персоналом за підзвітними сумами в практиці ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД», систематизовані на рисунку 3.3. Здійснюються представлені контрольні дії на підприємстві головним бухгалтером.

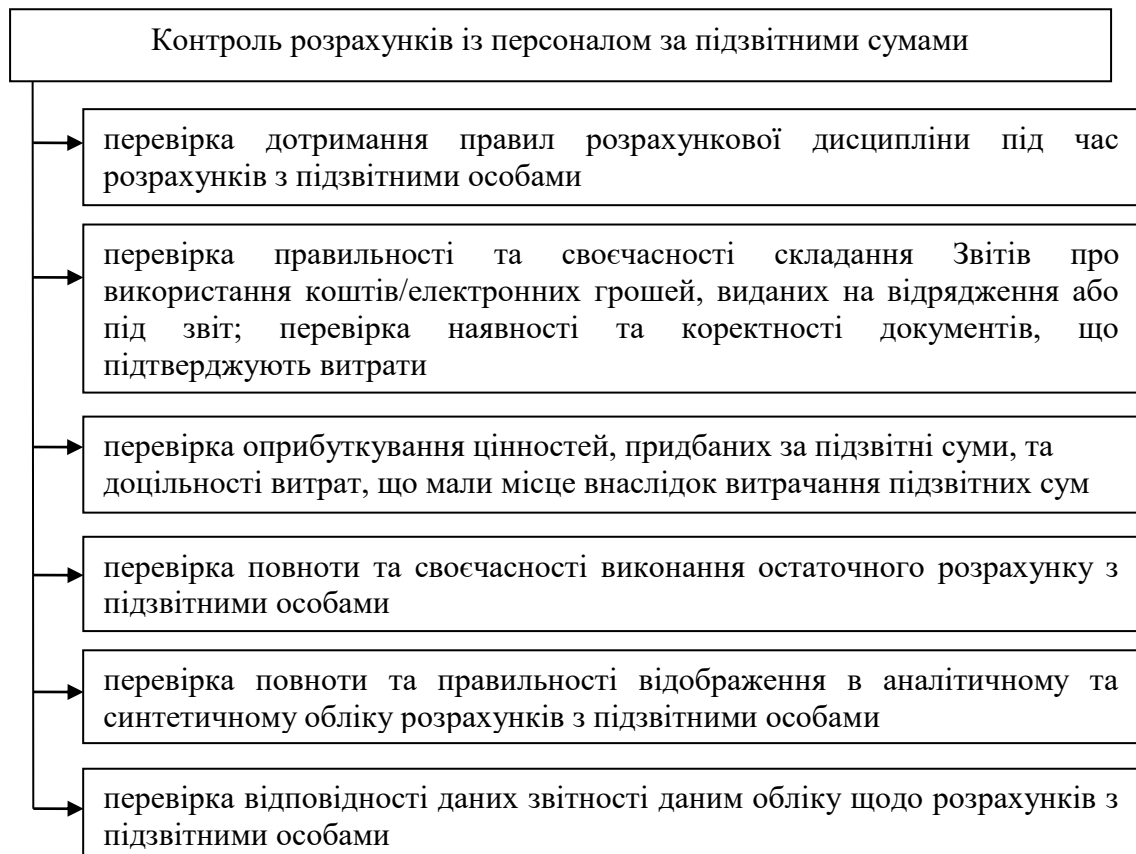


Рисунок 3.3 – Основні контрольні процедури розрахунків ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» із персоналом за підзвітними сумами

Контрольні процедури розрахунків із персоналом за підзвітними сумами здійснюють, як правило, суцільним способом. При цьому встановлюється: дотримання правил видачі авансів; своєчасність надання авансових звітів, доцільність і законність використання підзвітних сум; правильність оформлення документів, що додаються до авансових звітів;

своєчасність повернення невикористаних підзвітних сум.

При перевірці встановленого порядку видачі підзвітних сум слід з'ясувати, чи не видавалися гроші в підзвіт особам, які мали заборгованість за раніше отриманими підзвітними сумами, адже це є порушенням правил касової дисципліни.

Законність і доцільність витрат за підзвітними сумами перевіряють шляхом зіставлення даних авансових звітів і доданих до них документів на оплату готівкою придбаних товарно-матеріальних цінностей з інформацією документів, що підтверджують фактичне надходження матеріальних цінностей на склад. Для цього порівнюють рахунки, товарні чеки з накладними на оприбутковування матеріальних цінностей, даними складського обліку, звітами руху товарно-матеріальних цінностей.

В ході виконання перевірок Звітів про використання коштів/електронних грошей, виданих на відрядження або під звіт, за відрядженнями корисним може бути порівняння даних табельного обліку із кількістю днів, за які відшкодовані добові за відрядженнями.

Методи контролю за основними контрольними процедурами внутрішнього контролю розрахунків із підзвітними особами представлені в таблиці 3.4. (складено за джерелами [11, с. 318; 15, с. 51; 25, С.213-214]).

Таблиця 3.4 – Методи за контрольними процедурами внутрішнього контролю розрахунків з персоналом за підзвітними сумами

Завдання	Процедури	Методи
1	2	3
Встановлення форми розрахунків з підзвітними особами	Визначити основні форми розрахунків з підзвітними особами	Документальний метод
Встановлення наявності наказів про відрядження	Перевірка наявності наказів про відрядження	Документальний метод
Встановлення правильності та своєчасності формування авансових звітів	Перевірка правильності складання авансових звітів, наявності додаткових документів, перевірка термінів звітування	Документальний метод, арифметична перевірка

Продовження таблиці 3.4

1	2	3
Встановлення оприбуткування цінностей, придбаних за підзвітні суми	Перевірка повноти оприбуткування цінностей, придбаних за підзвітні суми	Документальний метод, арифметична перевірка
Встановлення своєчасності та повноти остаточного розрахунку з підзвітними особами	Перевірка наявності та термінів остаточного розрахунку з підзвітними особами	Документальний метод, арифметична перевірка
Встановлення правильності кореспонденції рахунків в обліку розрахунків з підзвітними особами	Перевірка правильності застосовуваної кореспонденції рахунків і повноти відображення операцій за розрахунками з підзвітними особами в обліку	Документальний метод, арифметична перевірка, метод порівняння
Встановлення правильності визначення оборотів та залишків в обліку	Порівняння даних аналітичного та синтетичного обліку	Документальний метод, арифметична перевірка, метод порівняння
Встановлення правильності даних звітності щодо дебіторської та кредиторської заборгованості щодо підзвітних осіб	Порівняння даних синтетичного обліку та звітності	Документальний метод, арифметична перевірка, метод порівняння

Здійснюючи внутрішній контроль розрахунків із підзвітними особами, варто звернути особливу увагу на те, що відповідно до п. 19 Постанови правління НБУ № 148 від 29.12.2017. «Положення про ведення касових операцій в національній валюті в Україні» «видача підзвітній особі готівки під звіт проводиться за умови звітування нею у встановленому порядку за раніше отримані під звіт суми» [55].

Звітування щодо отриманих підзвітних сум має бути здійснено у визначені нормативними документами терміни, а саме:

– за коштами, які видана на виробничі (господарські потреби), – протягом двох робочих днів, уключаючи день отримання готівки під звіт – відповідно до п. 19 Постанови Правління НБУ № 148 від 29.12.2017. [55];

– за коштами, які видані на фінансування витрат за відрядженнями, «до закінчення місяця, наступного за місяцем, у якому платник податку завершує таке відрядження» – відповідно до п. 170.9 Податкового кодексу України [53].

Контроль дотримання правил касової дисципліни в ході організації розрахунків із підзвітними особами має передбачати врахування обмеження в 10 тисяч гривень суми готівкових розрахунків між суб'єктами господарювання, що передбачене п. 6 Постанови Правління НБУ № 148 від 29.12.2017., адже, здійснюючи розрахунки готівкою при закупівлі товарів та оплаті послуг, підзвітні особи здійснюють розрахунок від імені підприємства. В той же час варто відзначити, що вищезазначене обмеження не стосується використання готівки, виданої на фінансування витрат, пов'язаних із відрядженнями.

Важливим напрямком контролю розрахунків із підзвітними особами є перевірка правильності формування звітів про використання коштів/електронних грошей, виданих на відрядження або під звіт. Обов'язковим об'єктом перевірок мають бути первинні документи, що підтверджують витрати, проведені підзвітними особами за рахунок коштів підприємства, адже саме за підсумками такої перевірки можуть бути виявлені нецільові витрати коштів підприємства та зловживання підзвітних осіб. Особливої уваги відповідно потребує повнота оприбуткування товарно-матеріальних цінностей, що були придбані підзвітними особами за рахунок підзвітних сум.

Підсумовуючи варто також зазначити, що важливим завданням внутрішнього контролю розрахунків з підзвітними особами є оперативне виявлення та відповідно усунення порушень правил касової дисципліни, що має унеможливити застосування відповідальності до підприємства та його посадових осіб під час перевірок в площині зовнішнього контролю.

З цього приводу варто пам'ятати, що за порушення правил касової дисципліни передбачені штрафні санкції, що можуть бути застосовані до підприємства, а також адміністративна відповідальність у вигляді штрафів для його посадових осіб.

3.3 Підвищення якісного рівня системи внутрішнього контролю розрахунків із персоналом на підприємстві

Підвищення якісного рівня системи внутрішнього контролю розрахунків із персоналом є важливим завданням управління сучасним підприємством. Вдосконалення такої системи, на нашу думку, не має бути обмежене площиною виконання контрольних процедур перевірки дотримання чинного законодавства щодо питань дисципліни таких розрахунків і оподаткування, а також правильності їх документування та повноти відображення в обліку та звітності. Важливим напрямком внутрішнього контролю розрахунків із персоналом в сучасних умовах господарювання має бути контроль ефективності використання праці найманих працівників.

З цього приводу варто зазначити, що, незважаючи на принципове соціальне значення кожного працюючого підприємства (яке забезпечує таким чином виробництво валового внутрішнього продукту країни, створює робочі місця та сплачує податки, що дозволяє державі фінансувати виконання її функцій), для власників підприємства його існування та ризику втрати капіталу є виправданими лише за умови досягнення стабільної прибуткової роботи.

Діяльність будь-якого сучасного підприємства забезпечується працею його персоналу, тобто найманих працівників, які в межах трудових відносин здійснюють покладені на них обов'язки, отримуючи за свою працю заробітну плату. Вартістю залучення праці для підприємств-роботодавців є заробітна плата. Рівень оплати праці для будь-якого роботодавця є ключовим проблемним фактором організації підприємницької діяльності. Тут варто зазначити, що з одного боку роботодавець має прагнути підвищувати рівень оплати праці, адже на ринку робочої сили серед роботодавців наявна досить жорстка конкурентна боротьба за кваліфікованих працівників навіть в умовах

наявності певного рівня безробіття в цілому, а з іншого боку заробітна плата є витратами підприємства, що скорочують його доходи під час визначення фінансових результатів. Поєднує ці два аспекти ефективність використання праці, адже за її забезпечення підприємство здатне одночасно і підвищувати рівень оплати праці, і забезпечувати отримання прибутку та капіталізацію.

Підвищення рівня продуктивності праці є одночасно джерелом як підвищення рівня її оплати, так і підвищення рівня прибутковості та відповідно розвитку підприємства. Так, на думку Р. Мухи «підвищення продуктивності праці є безперечною умовою прогресу і розвитку виробництва. Систематичне зростання продуктивності праці має пріоритетне значення для підвищення ефективності функціонування будь-якого підприємства, галузі промисловості, всього господарюючого комплексу, для підвищення матеріального добробуту кожного працюючого» [45, с. 82]. Досліджуючи питання ефективності праці, І.Г. Крилова та М.В. Данилов зазначають, що «на мікроекономічному рівні ефективність праці реалізується у збільшенні обсягів виробництва при зниженні його витрат, підвищенні рентабельності виробництва, забезпеченні конкурентоспроможності підприємств на ринку, збільшенні середньої заробітної плати, забезпеченні фінансової стабільності підприємства» [36, с. 110]. Цікавою з цього приводу є теза, наведена у науковій статті А.В. Череп та Л.В. Шитікової, які стверджують, що «головною метою розвитку підприємства є постійне підвищення продуктивності праці, яке досягається постійним оновленням і ефективним використанням сучасних технологій, техніки, наукових здобутків в галузі організації праці» [78, с. 308]. З цього приводу зазначимо, що, на нашу думку, підвищення продуктивності праці варто визнати не метою, а певним індикатором розвитку, свідченням, що й окреме підприємство, і суспільство в цілому просувається на шляху досягнення максимального ефекту за обмежених ресурсів.

Оцінка та контроль ефективності використання праці на підприємстві потребує відповідного аналітичного інструментарію, насамперед показників,

здатних якісно оцінити рівень ефективності використання праці, в тому числі в динаміці та в площині територіального аналізу.

Класичний підхід до оцінки продуктивності праці полягає у порівнянні обсягів діяльності (виробництва тощо) як певного результату праці та витрат такої праці – або середньої кількості працівників, або відпрацьованого ними робочого часу. В окремих випадках для оцінки продуктивності праці можуть бути залучені натуральні та трудові показники, але їх застосування в багатьох випадках є суттєво обмеженим, а задля територіального аналізу часто взагалі неможливим. Саме тому для оцінки продуктивності праці використовують насамперед вартісні показники. Класично йдеться про обсяг виробництва (іншої діяльності) у розрахунку в середньому на одного працівника підприємства. Поширеною є також практика розмежування персоналу підприємства на працівників, які безпосередньо зайняті у виробництві (іншій основній діяльності підприємства), та працівників, що здійснюють управління, обслуговування та інші допоміжні функції. За умови такого розмежування можна оцінити продуктивність праці як працівників підприємства в цілому, так й працівників, що безпосередньо зайняті основною діяльністю та забезпечують її обсяг. Додатково це дозволяє залучити інструментарій факторного аналізу для дослідження динаміки продуктивності праці одного працівника підприємства.

Аналізуючи класичний підхід щодо оцінки продуктивності праці, за якого у якості результату праці приймається забезпечений обсяг виробництва (або іншої діяльності), варто зазначити, що такий підхід має істотну ваду. За різної структури виробництва різні види продукції забезпечують різний рівень формування доданої (або знов створеної вартості), а саме додана вартість (а не сировинна складова продукції) забезпечує як можливість оплати праці, так й отримання підприємством прибутку. Відповідно варто визнати, що збільшення вартості виробленої продукції не завжди означатиме збільшення фактичного фінансового результату діяльності підприємства. З метою вирішення зазначеної проблеми варто, на нашу думку, долучити до

аналітичного інструментарію показники, що будуть порівнювати створену завдяки праці людей додану вартість із середньою кількістю працівників (у тому числі безпосередньо зайнятих у виробництві, іншій основній діяльності) або кількістю відпрацьованих годин праці.

Додатково для оцінки та контролю ефективності використання праці персоналу можуть бути залучені аналітичні показники, що порівнюють отриманий підприємством за певний період часу прибуток із середньою кількістю працівників. Таким чином будуть сформовані показники рентабельності праці, що певним чином також відображають її ефективність.

Окремої уваги має заслуговувати той факт, що ціною праці для роботодавця є заробітна плата, яка разом із нарахованим єдиним соціальним внеском є витратами роботодавця на оплату праці. Відповідно важливим елементом контролю є співвідношення динаміки рівня продуктивності праці та динаміки рівня оплати праці. Оцінку динаміки продуктивності праці для такого контролю варто, на нашу думку, здійснювати із залученням показника доданої вартості, а не обсягу діяльності в цілому. Контроль динаміки рівня продуктивності праці та динаміки рівня її оплати має запобігати перевищенню темпів зростання рівня оплати праці над темпами зростання продуктивності праці, адже це означатиме для підприємства втрату прибутковості та рентабельності. В той же час не варто допускати суттєвого перевищення темпів зростання продуктивності праці над темпами зростання її оплати, адже це здатне негативно вплинути на рівень мотивації до праці та підвищити ризики втрати кваліфікованих працівників.

З позиції стабільного отримання підприємством прибутку варто також контролювати ефективність використання найманої праці в площині відношення сформованої доданої вартості і витрат на оплату праці (заробітна плата із нарахованим єдиним соціальним внеском), адже збільшення доданої вартості шляхом відносно більшого збільшення витрат на оплату праці для підприємства обернеться втратою прибутковості. Навіть зменшення доданої вартості нехай за незмінної кількості працівників (або годин праці) може

бути виправданим для підприємства більшим зменшенням витрат на оплату праці. З точки зору суспільства таке зменшення рівня продуктивності праці не є позитивним, але для окремої бізнес-одиниці, метою якої є отримання прибутку, зниження витрат на оплату праці може компенсувати зменшення обсягів діяльності та сформованої доданої вартості.

Виконана в межах проведеного дослідження систематизація аналітичних показників, що можуть бути використані для оцінки та контролю ефективності праці персоналу підприємства в сучасних умовах, представлена на рисунку 3.4.

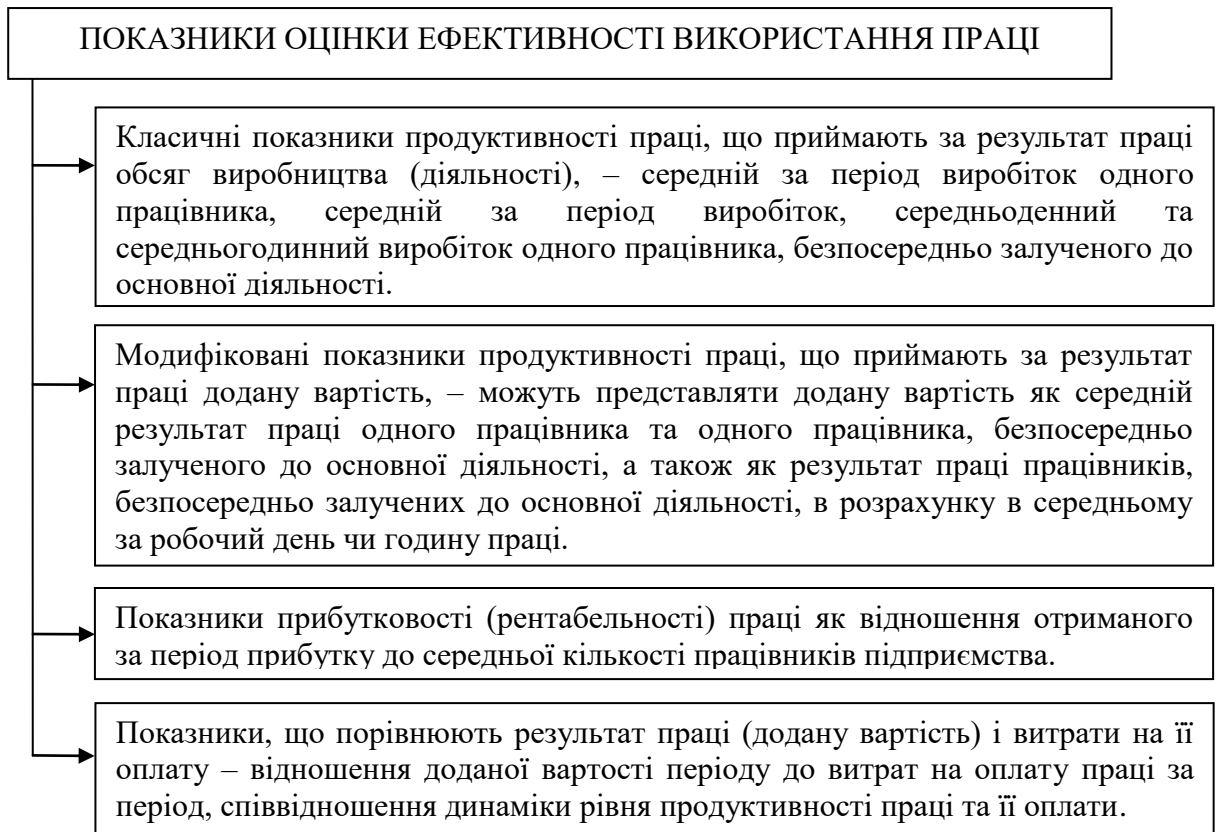


Рисунок 3.4 – Аналітичні показники оцінки та контролю ефективності використання праці персоналу (систематизовано авторами)

Підсумовуючи варто зазначити, що праця є принциповим фактором виробництва (діяльності), що й обґрунтовує необхідність її ефективного використання як обмеженого та платного ресурсу. Контроль ефективності

використання праці потребує гнучкого аналітичного інструментарію, який має відповідати особливостям діяльності кожного окремого підприємства. Поряд із класичними показниками продуктивності праці, заснованими на визнанні результатом праці обсягу діяльності, уваги заслуговують також показники, що приймають за результат діяльності підприємства та відповідно праці сформовану додану вартість або отриманий прибуток. Окрім того варто долучати до оцінки показники, що порівнюють сформовану додану вартість (отриманий прибуток) із витратами на оплату праці, а також здійснювати постійний контроль співвідношення динаміки рівня продуктивності праці та її оплати.

Запровадження в практику внутрішнього контролю розрахунків із персоналом ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» систематичного контролю ефективності використання праці персоналу, в тому числі із застосуванням систематизованих аналітичних показників, дозволить підвищити ефективність використання праці як складової забезпечення ефективності функціонування підприємства в цілому та його конкурентоспроможності.

ВИСНОВКИ

Розрахунки із персоналом є важливою складовою розрахункових операцій будь-якого підприємства, адже саме наймані працівники забезпечують діяльність підприємства, створення нової вартості та отримання прибутку, а від рівня кваліфікації та мотивації персоналу до праці суттєво залежать результати діяльності, стабільність роботи та конкурентоспроможність підприємства.

Основними видами розрахунків більшості підприємств із персоналом є розрахунки щодо оплати праці та розрахунки за відрядженнями та іншими господарськими потребами, у яких працівники набувають статусу підзвітних осіб. Здійснення таких розрахунків потребує якісної організації та відповідного дотримання платіжної дисципліни, лише таким чином менеджмент підприємства зможе створити умови для продуктивної праці найманих працівників і ефективного використання ресурсів підприємства.

Дієве управління розрахунками із персоналом потребує відповідного інформаційно-контрольного забезпечення, адже лише за умови функціонування на підприємстві якісної системи обліку та внутрішнього контролю розрахунків із персоналом можуть бути вирішені завдання забезпечення управління інформацією для організації таких розрахунків та забезпечення раціонального використання ресурсів підприємства.

Таким чином, обліково-контрольне забезпечення управління розрахунками із персоналом щодо оплати праці та за підзвітними сумами є важливим питанням для будь-якого сучасного підприємства, в тому числі й для ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД», що було залучено в якості інформаційної бази дослідження.

Результатами проведеного дослідження в теоретичній площині є розроблена схема організації обліку розрахунків з персоналом щодо оплати праці та систематизація зовнішніх та внутрішніх факторів (чинників), що

впливають на її організацію. Зовнішніми факторами визнані відповідні нормативні документи, що на державному рівні визначають, по-перше, організацію трудових відносин, по-друге, організацію ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності та, по-третє, оподаткування заробітної плати та інших доходів найманих працівників, що виплачуються в площині трудових відносин із роботодавцем. Основними внутрішніми факторами визнані політика підприємства щодо оплати праці, облікова політика підприємства, документальне забезпечення та автоматизація обліку розрахунків з оплати праці.

Дослідження наявної в ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» системи обліку розрахунків із персоналом дозволяє сформулювати висновок про її високий якісний рішень, адже проаналізована система обліку оперативно і в повному обсязі формує інформацію, необхідну для прийняття управлінських рішень, а також забезпечує високий рівень дисципліни як розрахунків з оплати праці, так і розрахунків з підзвітними особами.

В той же час за підсумками проведеного дослідження були сформовані окремі пропозиції, реалізація яких в обліковій практиці ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» дозволить вдосконалити облікове забезпечення управління розрахунками із персоналом.

По-перше, з метою впорядкування визнання забезпечення на виплату відпусток та його відображення у річній фінансовій звітності пропонується запровадження в облікову практику ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» щорічної інвентаризації забезпечення із оплати відпусток та відповідного корегування суми забезпечення на виплату відпусток.

З метою організаційно-методичного забезпечення такої інвентаризації була розроблена «Відомість визначення суми забезпечення на виплату відпусток» (додаток А). За даними Відомості щороку у грудні має бути відображене коригування забезпечення на виплату відпусток, тобто нарахування забезпечення має бути здійснено не за визначеним обліковою політикою відсотком, а таким чином, щоб залишок суми забезпечення

дорівнював сумі, визначеній у Відомості.

По-друге, з метою вдосконалення обліку розрахунків із підзвітними особами пропонується ввести в облікову практику субрахунки наступного порядку до синтетичного субрахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами», а саме:

372.1 «Розрахунки з підзвітними особами за господарськими потребами»;

372.2 «Розрахунки з підзвітними особами за відрядженням Україною»;

372.3 «Розрахунки з підзвітними особами за відрядженнями за кордон».

Це дозволить підвищити аналітичність даних обліку та систематизувати додаткову інформацію щодо розрахунків з підзвітними особами для потреб управління, у тому числі для оперативного моніторингу та внутрішнього контролю своєчасного подання авансових звітів за підзвітними сумами.

По-третє, з метою підвищення якісного рівня організації та обліку розрахунків із персоналом за відрядженнями пропонується запровадити в практику ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» у якості внутрішнього документу «Положення про службові відрядження працівників».

Наявність такого Положення позбавить від необхідності регулювати стандартні норми щодо відряджень у кожному окремому наказі про відрядження та сприятиме підвищенню дисципліни розрахунків за відрядженнями. Окрім того, зазначений внутрішній документ може стати важливим інструментом попередження конфліктних ситуацій як у площині взаємовідносин роботодавця і найманих працівників, які направляються у відрядження, так і в площині взаємовідносин підприємства із контролюючими органами щодо питань дисципліни розрахунків за відрядженнями.

Важливою складовою управління розрахунками із персоналом є система внутрішнього контролю таких розрахунків. Метою функціонування такої системи варто визнати запобігання неефективного використання

ресурсів підприємства та застосування штрафних санкцій до підприємства та його посадових осіб за порушення законодавства щодо організації розрахунків із найманими працівниками.

В ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» внутрішній контроль розрахунків із персоналом належить до посадових обов'язків головного бухгалтера, в той час як відображення в обліку зазначених розрахунків здійснюється бухгалтером з обліку розрахунків.

В ході дослідження практики здійснення внутрішнього контролю розрахунків ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» із персоналом були систематизовані основні контрольні процедури розрахунків щодо оплати праці та розрахунків із підзвітними особами за відрядженнями та господарськими потребами. Складений також перелік певних порушень, що потенційно можуть бути виявлені головним бухгалтером під час виконання процедур внутрішнього контролю розрахунків із персоналом щодо оплати праці.

З метою підвищення якісного рівня внутрішнього контролю обґрунтовані пропозиції розширення процедур внутрішнього контролю розрахунків ТОВ «ГП «ГПРОПРОМБУД» із персоналом щодо оплати праці за рахунок запровадження контролю ефективності використання праці персоналу та систематизовані аналітичні показники, що можуть бути використані під час здійснення зазначеного контролю. Впровадження в практику управління підприємства внутрішнього контролю ефективності використання праці персоналу, у тому числі із застосуванням систематизованих аналітичних показників, дозволить підвищити ефективність використання праці як складової забезпечення ефективності функціонування підприємства в цілому та його конкурентоспроможності.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАНЬ

1. Алексєєнко А., Безсмертний І. Наказ про направлення працівника у відрядження. *Все про бухгалтерський облік*. 2019. № 90. С. 9-11.
2. Арап Г.В., Пахомова І.Г. Шляхи вдосконалення аудиту оплати праці. *Вісник Дніпропетровського університету. Серія «Економіка»*. 2010. Вип. 4 (2). С. 149-155.
3. Артюх О.В. Внутрішній контроль на конкурентоспроможному підприємстві: проблеми визначення. *Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського*. 2015. № 7. С. 780-784.
4. Баб'як М.М., Пешенкова Л.А., Рибчук А.А. Економічна теорія : навч. посіб. Дрогобич : Вимір, 2012. 540 с.
5. Баранік О.О., Славкова О.П. Особливості відображення в обліку витрат на користування послугами таксі під час відряджень. *Економіка і суспільство*. 2017. Вип. 9. С. 1202-1208.
6. Бардаш С., Стефанік І. Система внутрішнього контролю: склад та підходи до модифікації. *Ринок цінних паперів України*. 2009. № 9-10. С. 11-21.
7. Белозерцев В.С., Савченко Д.В. Особливості обліку розрахунків з підзвітними особами на промисловому підприємстві. *Ефективна економіка*. 2021. № 1. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=8512> (дата звернення 31.10.2023).
8. Бутинець Т.А. Внутрішній контроль : суть і зміст. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки»*. 2008. № 2 (44). С. 31-42.
9. Варламова І.С. Проблеми обліку заробітної плати на підприємстві та напрямки його вдосконалення. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2019. Вип. 34. С. 135-139.
10. Вачевська Н.Л. Теоретичні аспекти заробітної плати в умовах ринкової економіки. *Актуальні проблеми економіки*. 2005. № 1 (43). С. 177-

187.

11. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2008. 532 с.

12. Воронко Р.М. Внутрішній контроль як невід'ємна складова системи управління підприємств та організацій споживчої кооперації. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка»*. 2015. Випуск 1 (45). Т. 2. С. 376-381.

13. Воронко Р.М., Хрищук Я.Е., Гатилюк Ю.О. Теоретичні основи та організаційно-методичні засади внутрішнього контролю витрат на оплату праці та розрахунків із персоналом. *Інфраструктура ринку*. 2019. Вип. 32. С. 697-703.

14. Гамова О.В. Трансформація мотиваційної природи заробітної плати в економіці України. *Вісник наукових праць Дніпропетровської державної аграрної академії*. 2008. № 3. С. 126-127.

15. Гамова О.В., Козачок І.А., Кисла А.О. Удосконалення аудиту розрахунків з підзвітними особами на ПАТ «Державний ощадний банк України». *Агросвіт*. 2018. № 3. С.49-55.

16. Гамова О.В., Козачок І.А., Федоренко Т.В. Внутрішній контроль заробітної плати на підприємстві. *Інвестиції: практика та досвід*. 2017. № 2. С. 31-38.

17. Гамова О.В., Пожуєва Т.О. Формування інноваційних засад управління фондом оплати праці : монографія. Запоріжжя : ЗДІА, 2011. 252 с.

18. Глухова С.В., Зотова А.А. Підходи до сутності заробітної плати. *Молодий вчений*. 2016. № 12.1 (40). С. 698-701.

19. Грیشнова О.А. Людський розвиток : монографія. Київ : КНЕУ, 2009. 308 с.

20. Гуріна Н.В., Бестюк А.М. Організація обліку оплати праці на підприємствах: проблеми та шляхи їх вирішення. *Економіка та суспільство*. 2021. № 23. С.139-141. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/156/150> (дата звернення 31.10.2023).

21. Демченко М.М. Контроль виплат працівникам підприємства. *Молодий вчений*. 2016. № 3 (30). С. 70-74.
22. Дем'яненко С.С., Редзюк Т.Ю. Особливості контролю розрахунків з оплати праці. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 4. С. 1027-1031.
23. Дорош Н.І. Внутрішній контроль та аудит в управлінні ризиками на підприємстві. *Вісник Львівської комерційної академії. Серія: Економічна*. 2014. Вип. 44. С. 148-152.
24. Дубінський Д.П., Шепель К.Ю. Інформаційно-довідкове забезпечення аудиту розрахунків з оплати праці. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Економічні науки*. 2019. Вип. 33. С. 220-224.
25. Єфіменко Т.І. Внутрішньогосподарський контроль : навч. посіб. Харків : УкрДАЗТ, 2013. 313 с.
26. Замула І.В., Танасієва М.М. Внутрішній контроль : навч. посіб. Чернівці : Технодрук, 2021. 336 с.
27. Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон : Наказ Міністерства фінансів України від 13.03.1998 р. № 59. Дата оновлення: 12.05.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0218-98#Text> (дата звернення 31.10.2023).
28. Кадацька А.М., Пташнік О.С. Проблеми обліку розрахунків з працівниками щодо витрат на відрядження. *Вісник СНАУ. Серія Фінанси і кредит*. 2011. № 1. С. 24-27.
29. Калина А.В. Організація та оплата праці в умовах ринку (аспект ефективності) : монографія. Київ : МАУП, 2010. 312 с.
30. Каткова Н.В., Маслова К.В. Особливості обліку оплати праці в сучасних умовах та шляхи його вдосконалення. *Економіка та суспільство*. 2017. № 8. С. 762-767.
31. Кодекс законів про працю від 10.12.1971 р. № 322-VIII. Дата оновлення: 01.10.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08#Text>

(дата звернення 31.10.2023).

32. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 р. № 8073-Х. Дата оновлення: 14.10.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text> (дата звернення 31.10.2023).

33. Колот А.М., Грішнова О.А., Герасименко О.О. Економіка праці та соціально-трудова відносини : підручник. Київ : КНЕУ, 2009. 711 с.

34. Конституція України : Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року. Дата оновлення: 01.01.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#Text> (дата звернення 31.10.2023).

35. Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація : монографія. Київ : ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2007. 429 с.

36. Крилова М.В., Данилов М.В. Ефективність праці як важливий фактор людського розвитку. *Modern Economics*. 2021. № 30. С. 109-115.

37. Лапшункова О.В., Скорнякова Ю.Б. Аналітичний інструментарій оцінки та контролю ефективності використання праці персоналу на підприємстві. Збірник праць учасників II Міжнародної науково-практичної конференції «Роль бухгалтерського обліку, аудиту та податкової політики у розбудові незалежної України на шляху до Європейського Союзу (9-10 листопада 2023 року). Житомир : Поліський національний університет, 2023. С. 143-147.

38. Лапшункова О.В., Скорнякова Ю.Б. Організація обліку розрахунків з персоналом щодо оплати праці. *Економіка та суспільство*. 2023. Вип. 56. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2967/2885> (дата звернення 31.10.2023).

39. Лапшункова О.В., Скорнякова Ю.Б. Організація обліку розрахунків з персоналом щодо оплати праці на підприємствах малого бізнесу. The VIII International Scientific and Practical Conference «Modern technologies of human development» (November 06-08, 2023. Bordeaux, France). Bordeaux, 2023.

pp. 80-84.

40. Лукашова М.А., Меліхова Т.О. Удосконалення методики внутрішнього аудиту розрахунків з підзвітними особами для підвищення економічної безпеки підприємства. *Ефективна економіка*. 2019. № 1. URL: http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/1_2019/32.pdf (дата звернення 31.10.2023).

41. Макарова Г.С., Хархота І.О. Економічна сутність та механізм розрахунків з оплати праці на підприємстві. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2021. Вип. 1 (28). С. 115-122.

42. Максимова В.Ф. Класифікація внутрішнього економічного корпоративного контролю. *Вісник Львівської комерційної академії*. 2004. Випуск 16. С. 316-322.

43. Меліхова Т.О. Методичні засади проведення внутрішнього аудиту розрахунків з підзвітними особами для підвищення ефективності діяльності підприємства. *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. № 9. С. 11-17.

44. Мельник А.О., Вабищевіч І.С. Організація системи ефективного внутрішнього контролю на підприємстві. *Ефективна економіка*. 2020. № 11. URL: http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/11_2020/7.pdf (дата звернення 31.10.2023).

45. Муха Р. Продуктивність праці на підприємствах та основні напрями її підвищення. *Галицький економічний вісник*. 2015. № 1. Т. 48. С. 82-92.

46. Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : монографія. Дніпропетровськ : Наука та освіта, 2000. 224 с.

47. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. Дата оновлення: 03.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення 31.10.2023).

48. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» : Наказ Міністерства фінансів України від 28.10.2003 р. № 601. Дата оновлення: 03.11.2020. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03#Text> (дата звернення 31.10.2023).

49. Новик І.В. Організація системи внутрішнього контролю на підприємстві. *Наукові записки*. 2017. № 2 (55). С. 188-196.

50. Петрова І.Л. Український ринок праці: особливості розвитку та ефективність функціонування : монографія. Київ : Фенікс, 2010. 332 с.

51. Плаксієнко В.Я., Прийдак Т.Б., Яловега Л.В., Лега О.В. Відрядження: документування й відображення в бухгалтерському та податковому обліку. *Український журнал прикладної економіки*. 2020. № 1. Том 5. С. 176-189.

52. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій та Інструкція щодо його застосування: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. Дата оновлення: 29.07.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (Дата звернення 31.10.2023).

53. Податковий Кодекс України : Закон України від 02.12.2011 р. № 2755-VI. Дата оновлення: 03.09.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 31.10.2023).

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

55. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні : Постанова Правління НБУ від 29.12.2017 р. № 148. Дата оновлення: 08.10.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17#Text> (дата звернення 31.10.2023).

56. Пономаренко О.Г. Облік розрахунків з підзвітними особами: труднощі очевидного. *Економіка. Фінанси. Право : щомісячний інформаційно-аналітичний журнал*. 2018. № 1/1. С. 42-46.

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

58. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон

України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Дата оновлення: 10.08.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення 31.10.2023).

59. Про відпустки : Закон України від 15.11.1996 р. № 504/96-ВР. Дата оновлення: 29.07.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/504/96-вр#Text> (дата звернення 31.10.2023).

60. Про державний бюджет України на 2023 рік : Закон України від 03.11.2022 р. № 2710-IX. Дата оновлення: 22.10.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2710-20#Text> (дата звернення 31.10.2023).

61. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 23.09.1999 р. № 1105-XIV. Дата оновлення: 01.10.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1105-14> (дата звернення 31.10.2023).

62. Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати : Постанова Кабінету міністрів України від 08.02.1995 р. № 100. Дата оновлення: 12.09.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/100-95-п#Text> (дата звернення 31.10.2023).

63. Про затвердження форми Звіту про використання коштів/електронних грошей, виданих на відрядження або під звіт, та Порядку його складання : Наказ Міністерства фінансів України від 28.09.2015 р. № 841. Дата оновлення: 13.07.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1248-15#n17> (дата звернення 31.10.2023).

64. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-VI. Дата оновлення: 07.09.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text> (дата звернення 31.10.2023).

65. Про обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням : Постанова Кабінету міністрів України від 26.09.2001 р. № 1266. Дата оновлення: 07.06.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1266-2001-п> (дата звернення 31.10.2023).

66. Про оплату праці : Закон України від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР.

Дата оновлення: 01.04.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-вр#Text> (дата звернення 31.10.2023).

67. Про організацію трудових відносин в умовах воєнного стану : Закон України від 15.03.2022 р. № 2136-IX. Дата оновлення: 19.07.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2136-20#n26> (дата звернення 31.10.2023).

68. Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів : Постанова Кабінету Міністрів України від 02.02.2011. № 98. Дата оновлення: 29.08.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/98-2011-п#Text> (дата звернення 31.10.2023).

69. Садовніков О.А., Сировой Г.В. Сучасні проблеми обліку розрахунків з оплати праці та удосконалення їх шляхів. *Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля*. 2011. № 8 (162). Ч. 1. С. 76–83.

70. Саух І.В. Методика перевірки операцій з оплати праці та пов'язаних з нею розрахунків. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. 2012. № 2 (20). С. 428-433.

71. Сирцева С.В., Чебан Ю.Ю., Браславська І.М. Розрахунки з підзвітними особами у бюджетних установах: особливості обліку і контролю. *Modern Economics*. 2019. № 18. С. 189-196.

72. Склярчук І.П., Поліщук М.В. Особливості організації обліку розрахунків з оплати праці в сучасних умовах. *Економіка та суспільство*. 2023. № 47. С.139-141. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2130/2059> (дата звернення 31.10.2023).

73. Скорнякова Ю.Б. Теорія бухгалтерського обліку: основи обліку : конспект лекцій. Запоріжжя : Запорізький національний університет, 2023. 89 с.

74. Станкевич Г. Особливості системи внутрішнього контролю

підприємства та роботи внутрішнього аудитора. *Аудитор України*. 2014. № 9 (226). С. 32-37.

75. Суліменко Л.А., Киян А.В., Вітер С.А. Облік і аналіз розрахунків з оплати праці. *Інфраструктура ринку*. 2018. № 18. С. 395-404.

76. Сьомченко В.В., Череп А.В. Ефективність використання трудових ресурсів підприємствами харчової промисловості: теорія і практика : монографія. Запоріжжя : ЗНУ, 2012. 216 с.

77. Чебанова А.Ю. Проблеми обліку розрахунків з підзвітними особами. *Вісник студентського наукового товариства «ВАРТА» Вінницького торговельно-економічного інституту КНТЕУ*. Вінниця : РВВ ВТЕІ КНТЕУ, 2019. Вип. 73. С. 279-284.

78. Череп А.В., Шитікова Л.В. Аналіз і оцінка ефективності використання трудових ресурсів на підприємствах агропромислового сектору. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2021. № 6. Т. 2. С. 308-311.

79. Яременко Л.М. Проблеми обліку та оподаткування розрахунків з оплати праці і шляхи їх вирішення. *Ефективна економіка*. 2020. № 12. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=8466> (дата звернення 31.10.2023).

80. Barker R. Short Introduction to Accounting. Cambridge University Press, 2012. 171 p.

81. Vmeimans R. The capacity aspect of inventories. Lecture notes in economics and mathematical systems. 2012. v. 267. 165 p.

82. Canning J. The Economics of Accountancy. New York: Ronald Press, 2015. 367 p.

83. Ferquson C. Seow P.-S. Accounting information systems research over the past decade: Past and future trend. *Accounting & Finance*. 2011. № 51. pp. 235-251.

84. Kieso Donald E., Kimmel Paul D., Jerry J. Weygandt. Accounting – Tools for business decision making. Wiley, 2011. 1458 p.

Таблиця А.1 – Відомість визначення суми забезпечення на виплату відпусток на дату формування річної фінансової звітності за 2023 рік

№ з/п	Таб. номер	ПІБ	Розрахунок середньоденної заробітної плати			Щорічна основна та додаткова відпустка		Додаткова відпустка працівникам із дітьми		Нарахований ЄСВ		Загальна сума забезпечення
			нарахована заробітна плата	кількість календарних днів	середня заробітна плата	кількість днів	сума резерву	кількість днів	сума резерву	за ставкою 22,0 %	за ставкою 8,41 %	
1	109	*****	171360,50	365	469,48	18	8450,64	-	-	1859,14	x	10309,78
2	125	*****	197162,75	365	540,17	11	5941,87	10	5401,70	2495,59	x	13839,16
3	131	*****	123051,00	254	484,45	22	10657,90	-	-	x	896,33	11554,23
Усього за підприємством												

ДОДАТОК А