

Центральноукраїнський національний технічний університет
Економічний факультет
Кафедра «Аудит, облік та оподаткування»

«Допущено до захисту»
зав. кафедрою аудиту, обліку та
оподаткування
к.е.н., доцент
Олена МАГОПЕЦЬ
«14» листопада 2022 р.

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
за другим (магістерським) рівнем вищої освіти
на тему:
«Формування системи інформаційного забезпечення обліку і
оподаткування заробітної плати в сфері аграрного бізнесу»

Виконав здобувач вищої освіти
II курсу, групи ООУД-21 М (1,4)
ОПП «Облік і оподаткування в
управлінні підприємницькою
діяльністю та державним
сектором економіки»
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
Личман І.В.
«14» листопада 2022 р.

Керівник проекту
к.е.н., доцент
Олена МАГОПЕЦЬ
«14» листопада 2022 р.

Рецензент
к.е.н., доцент, заступник
завідувача кафедри економіки,
менеджменту та комерційної
діяльності
Оксана СТОРОЖУК

Центральноукраїнський національний технічний університет
 Факультет економічний
 Кафедра аудиту, обліку та оподаткування
 Рівень вищої освіти другий (магістерський)
 Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»
 Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
 Освітньо-професійна (освітньо-наукова) програма
Облік і оподаткування в управлінні підприємницькою діяльністю
та державним сектором економіки

ЗАТВЕРДЖУЮ
 завідувач кафедри
 к.е.н., доцент
 _____ Олена МАГОПЕЦЬ
 « 14 » листопада 2022 року

ЗАВДАННЯ НА ВИПУСКНУ КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ ЗА ДРУГИМ (МАГІСТЕРСЬКИМ) РІВНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ ЗДОБУВАЧА ВИЩОЇ ОСВІТИ

_____ Личман Ірина Вікторівна _____
 (прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту)
Формування системи інформаційного забезпечення обліку і оподаткування
заробітної плати в сфері аграрного бізнесу_____

2. Керівник роботи (проекту)
 Магопець Олена Анатоліївна, кандидат економічних наук, доцент

 (прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

3. Строк подання роботи до захисту 14 листопада 2022 р. _____ -

4. Мета та завдання випускної кваліфікаційної роботи
 (проекту) Метою роботи є дослідження теоретико-методичних та організаційних
підходів щодо формування системи інформаційного забезпечення обліку і
оподаткування заробітної плати в сфері аграрного бізнесу та розробка практичних
рекомендацій, спрямованих на їх удосконалення з урахуванням потреб
забезпечення ефективного управління підприємством._____

5. Консультанти по роботі, із зазначенням розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№з/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Узагальнення матеріалів переддипломної практики	29.10.2022 р. – 02.11.2022 р.	Виконано
2.	Огляд літературних джерел, узагальнення нормативних та законодавчих документів	02.11.2022 р. – 05.11.2022 р.	Виконано
3.	Написання основного змісту випускної кваліфікаційної роботи	05.11.2022 р. – 12.11.2022 р.	Виконано
4.	Оформлення випускної кваліфікаційної роботи	12.11.2022 р. – 13.11.2022 р.	Виконано
5.	Отримання відгуку наукового керівника	13.11.2022 р. – 14.11.2022 р.	Виконано
6.	Представлення випускної кваліфікаційної роботи на засіданні кафедри аудиту, обліку та оподаткування	14.11.2022 р.	Виконано

Дата видачі завдання

« 30 » вересня 2022 р.

Підпис керівника

(прізвище та ініціали)

Завдання прийнято до виконання

« 03 » жовтня 2022 р.

Підпис здобувача

(прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Личман І.В. Формування системи інформаційного забезпечення обліку і оподаткування заробітної плати в сфері аграрного бізнесу. – Випускна кваліфікаційна робота за другим (магістерським) рівнем вищої освіти зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Облік і оподаткування в управлінні підприємницькою діяльністю та державним сектором економіки». – Центральноукраїнський національний технічний університет Міністерства освіти і науки України. – Кропивницький, 2022.

У першому розділі розкривається економічна сутність поняття «заробітна плата», визначається її законодавче, нормативно-правове та договірне регулювання, висвітлюються теоретичні засади організації і методики обліку заробітної плати в сфері аграрного бізнесу, розкривається порядок оподаткування заробітної плати працівників підприємств сфери аграрного бізнесу в Україні.

В другому розділі розглядаються практичні аспекти формування та функціонування системи інформаційного забезпечення обліку і оподаткування заробітної плати в сфері аграрного бізнесу на матеріалах ТОВ «Полтавське», надається характеристика організаційних особливостей діяльності товариства та здійснюється оцінка досягнутих показників економічного розвитку.

Третій розділ містить рекомендації спрямовані на удосконалення системи інформаційного забезпечення обліку заробітної плати працівників підприємств сфери аграрного бізнесу та підходи щодо удосконалення оподаткування доходів, отриманих у вигляді заробітної плати з урахуванням світового досвіду.

Ключові слова: заробітна плата, інформаційне забезпечення, облік, оподаткування, аграрний бізнес, роботодавець, податковий агент, найманий працівник.

ANNOTATION

Lychman I.V. Formation of a system of information support for accounting and taxation of wages in the field of agrarian business. - Graduate qualification work for the second (master's) higher education degree in specialty 071 "Accounting and taxation" of the educational-professional program " Accounting and taxation in business management and the public sector of the economy". - Central Ukrainian National Technical University of the Ministry of Education and Science of Ukraine. – Kropyvnytskyi, 2022.

In the first chapter, the economic essence of the concept of "wages" is revealed, its legislative, regulatory and contractual regulation is determined, the theoretical foundations of the organization and methods of accounting for wages in the field of agrarian business are highlighted, the procedure for taxing the wages of employees of enterprises in the field of agrarian business in Ukraine is revealed.

In the second section, the practical aspects of the formation and functioning of the system of information support for accounting and taxation of wages in the field of agrarian business are considered based on the materials of LLC "Poltavske", a description of the organizational features of the company's activity is provided, and the achieved indicators of economic development are evaluated.

The third section contains recommendations aimed at improving the system of information support for accounting of wages of employees of enterprises in the field of agrarian business and approaches to improving the taxation of income received in the form of wages, taking into account world experience.

Keywords: wages, information support, accounting, taxation, agrarian business, employer, tax agent, employee.

ЗМІСТ

	стор.
ВСТУП	6
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ПІДХОДИ ДО ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ В СФЕРІ АГРАРНОГО БІЗНЕСУ	13
1.1. Економічна сутність поняття «заробітна плата» її законодавче, нормативно-правове та договірне регулювання	13
1.2. Теоретичні засади організації і методики обліку заробітної плати в сфері аграрного бізнесу	28
1.3. Порядок оподаткування заробітної плати працівників підприємств сфери аграрного бізнесу в Україні	39
Висновки до розділу 1	49
РОЗДІЛ 2. ФОРМУВАННЯ ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ В СФЕРІ АГРАРНОГО БІЗНЕСУ НА МАТЕРІАЛАХ ТОВ «ПОЛТАВСЬКЕ»	51
2.1. Організаційна та фінансово-економічна характеристика ТОВ «Полтавське»	51
2.2. Організація обліку заробітної плати працівників ТОВ «Полтавське» та його інформаційне забезпечення	66
2.3. Оподаткування заробітної плати працівників ТОВ «Полтавське» та оцінка його відповідності нормам чинного податкового законодавства	84
Висновки до розділу 2	94
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ В СФЕРІ АГРАРНОГО БІЗНЕСУ	96
3.1. Підходи щодо удосконалення системи інформаційного забезпечення обліку заробітної плати працівників підприємств сфери аграрного бізнесу	96
3.2. Пріоритетні напрями удосконалення оподаткування доходів отриманих у вигляді заробітної плати	103
Висновки до розділу 3	111
ВИСНОВКИ	112
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	116
ДОДАТКИ	124

ВСТУП

Актуальність теми. Ефективне функціонування підприємств, які здійснюють свою діяльність в сфері аграрного бізнесу в Україні, на даний час є однією із найбільш перспективних з точки зору інвестицій та розвитку не тільки в межах нашої держави, але й мегасвітового простору. Діяльність підприємств аграрного бізнесу характеризуються значними обсягами внутрішньовиробничих та зовнішніх зв'язків, які супроводжуються великою кількістю інформаційних потоків, що надходять в сферу управління, що відповідно, потребує формування належної системи інформаційного забезпечення менеджменту підприємства для прийняття правильних управлінських рішень. Такою системою, яка акумулює, нагромаджує, систематизує, узагальнює та зберігає інформацію про всі операції, які відбуваються внаслідок фінансово-господарської діяльності підприємства є система бухгалтерського обліку. Одне з вагомих місць в цій системі займає облік заробітної плати, оскільки остання виступає базисом соціально-трудових відносин між найманими працівниками та підприємством (як роботодавцем), й державою, як гарантом дотримання прав і свобод найманих працівників у сфері праці. Тому, нарахована заробітна плата працівникам має безпосередньо залежати від результатів їх праці, і в той же час, впливати на зростання її кількісних та якісних показників, сприяючи розвитку та розширенню виробництва, а також підвищенню загальних показників ефективності діяльності підприємства.

За таких умов дослідження теоретичних та практичних аспектів обліку і оподаткування заробітної плати працівників підприємств сфери аграрного бізнесу набувають особливої актуальності.

Дослідженнями питань обліку та оподаткування заробітної плати займалися та нині займаються чимало науковців, серед яких слід відзначити наукові здобутки

Ф. Ф. Бутинця, М. Д. Ведернікова, О. Ф. Вербило, Ю. А. Вериги, З.-М. В. Задорожного, Я. Д. Крупки, Т. Г. Мельник, М. С. Пушкаря, В. С. Рудницького, В. В. Сопко, П. Л. Сук, А.М. Ткаченка, І. Д. Фаріон, Д. М. Хоми, П. Я. Хомина та інших.

Проте й досі чимало теоретичних, організаційних та методичних питань обліку заробітної плати та її оподаткування, в тому числі й у сфері аграрного бізнесу, залишаються дискусійними, не вирішеними й потребують подальших досліджень.

Актуальність досліджень, пов'язаних із формуванням системи інформаційного забезпечення обліку і оподаткування заробітної плати в сфері аграрного бізнесу, а також необхідність уточнення термінологічного апарату щодо трактування сутності заробітної плати, удосконалення методики формування в бухгалтерському обліку інформації відносно розрахунків по заробітній платі та її оподаткування відповідно до чинного законодавства та Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зумовили вибір теми випускної кваліфікаційної роботи.

Мета дослідження. Метою випускної роботи є дослідження теоретико-методичних та організаційних підходів щодо формування системи інформаційного забезпечення обліку і оподаткування заробітної плати в сфері аграрного бізнесу та розробка практичних рекомендацій, спрямованих на їх удосконалення з урахуванням потреб забезпечення ефективного управління підприємством.

Задачі дослідження. Реалізація визначеної мети зумовила постановку та виконання наступних завдань:

- дослідити економічну сутність, зміст та підходи до трактування поняття «заробітна плата», вивчити питання її законодавчого та нормативно-правового регулювання в Україні;
- дослідити діючі системи і форми оплати праці в сфері аграрного бізнесу як передумови організації обліку заробітної плати та її оподаткування;

– вивчити теоретичні засади організації і методики обліку заробітної плати в сфері аграрного бізнесу та порядок її оподаткування;

- дослідити організаційні особливості діяльності досліджуваного підприємства та оцінити досягнуті фінансово-економічні показники його діяльності;

- розкрити порядок організації обліку заробітної плати на досліджуваному підприємстві та оцінити систему його інформаційного забезпечення;

- дослідити порядок оподаткування заробітної плати працівників підприємств сфери аграрного бізнесу на матеріалах досліджуваного суб'єкта господарювання;

- обґрунтувати напрями удосконалення системи інформаційного забезпечення обліку заробітної плати працівників підприємств сфери аграрного бізнесу;

- запропонувати підходи щодо удосконалення оподаткування доходів, отриманих у вигляді заробітної плати в контексті забезпечення соціальної справедливості оподаткування.

Об'єкт дослідження. Об'єктом даного дослідження є процеси обліку та оподаткування заробітної плати підприємств сфери аграрного бізнесу.

Предмет дослідження. Предметом дослідження виступають теоретичні, організаційні, методичні та прикладні питання формування системи інформаційного забезпечення обліку та оподаткування заробітної плати в сфері аграрного бізнесу.

Інформаційне забезпечення проведених досліджень. Інформаційною базою даного дослідження являються: законодавчі нормативно-правові акти України; Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку; статистичні матеріали Державної служби статистики України; дані первинного обліку, реєстрів аналітичного та синтетичного обліку, звітність досліджуваного підприємства; наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених з питань теорії, організації та методики обліку і оподаткування заробітної плати, довідкові видання, ресурси мережі Інтернет.

Методи дослідження. При написанні випускної роботи були використані загальнонаукові, економіко-математичні та статистичні методи досліджень економічних явищ і процесів, які відповідають напрямку даного дослідження.

Зокрема, методи спостереження, узагальнення та абстрагування застосовувалися під час з'ясування економічної сутності заробітної плати, дослідження положень законодавчих та нормативно-правових документів, які визначають порядок її регулювання в Україні та порядок організації обліку заробітної плати та її оподаткування; методи аналізу, порівняння, системного та комплексного підходу – під час дослідження основних фінансово-економічних показників діяльності досліджуваного підприємства, а також визначення порядку формування та функціонування системи інформаційного забезпечення обліку і оподаткування заробітної плати; методи моделювання та синтезу застосовувалися під час визначення підходів щодо удосконалення системи інформаційного забезпечення обліку заробітної плати та удосконалення механізму оподаткування доходів отриманих у вигляді заробітної плати; метод узагальнення – під час формування висновків та пропозицій за результатами проведеного дослідження.

Теоретична та практична значимість отриманих результатів полягає у наступному:

- запропоновано авторський підхід до визначення економічної сутності поняття «заробітна плата», що розглядається з позиції сприйняття досліджуваної економічної категорії як багатогранного, складного та комплексного поняття, що має дуальний зміст, враховує сучасні реалії ринкової конкуренції та відображає інтереси усіх учасників соціально-трудових відносин на всіх рівнях економічної системи;

- обґрунтовано переваги і недоліки діючих на підприємствах сфери аграрного бізнесу систем і форм оплати праці, що дає можливість чітко і конкретно визначати доцільність або недоцільність їх використання в тих чи інших умовах та дозволить забезпечити найбільш оптимальне співвідношення між кількістю, якістю витраченої праці та нарахованою заробітною платою;

- рекомендовано формат розробки облікової політики підприємства в частині обліку заробітної плати, що розкриває методичні, організаційні та технічні питання її побудови та визначає складові елементи облікової політики, що забезпечить підготовку ревалентної інформації, достатньої для потреб управління та складання звітності;

- визначені напрями оптимізації оподаткування заробітної плати, що спрямовані на забезпечення виконання принципу соціальної справедливості оподаткування, й базуються на впровадженні прогресивної шкали ставок оподаткування

Прикладна значущість результатів випускної кваліфікаційної роботи полягає у тому, що основні висновки та пропозиції, які висвітлені у роботі дадуть можливість побудувати ефективну систему інформаційного забезпечення обліку і оподаткування заробітної плати працівників підприємств сфери аграрного бізнесу в Україні, сприятимуть підвищенню якості облікової інформації та її корисності для менеджменту підприємства, а також підвищать ефективність процесів оподаткування доходів отриманих у вигляді заробітної плати, що в цілому спонукатиме персонал підприємства до покращення результатів виробничої діяльності та в кінцевому рахунку дозволить підприємству отримати кращі фінансові результати.

Апробація результатів дослідження та їх публікація. Основні положення й результати дослідження випускної роботи оприлюднені на II Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції здобувачів вищої освіти і учнівської молоді «Облік, оподаткування і контроль в управлінні» (м. Кропивницький, 24 листопада 2022 року), доповідь на тему: «Удосконалення підходів щодо обліку розрахунків з оплати праці та інших виплат працівникам» та опубліковані у збірнику матеріалів конференції «Облік, оподаткування і контроль в управлінні».

Структура роботи. Робота складається із анотації, вступу, трьох основних розділів, висновків до розділів, загальних висновків, списку використаних джерел та додатків.

У першому розділі «Теоретичні підходи до формування системи інформаційного забезпечення обліку і оподаткування заробітної плати в сфері аграрного бізнесу» розкривається економічна сутність поняття «заробітна плата», визначається її законодавче, нормативно-правове та договірне регулювання, висвітлюються теоретичні засади організації і методики обліку заробітної плати в сфері аграрного бізнесу, розкривається порядок оподаткування заробітної плати працівників підприємств сфери аграрного бізнесу в Україні.

В другому розділі «Формування та функціонування системи інформаційного забезпечення обліку і оподаткування заробітної плати в сфері аграрного бізнесу на матеріалах ТОВ «Полтавське», розглядаються практичні аспекти формування та функціонування системи інформаційного забезпечення обліку і оподаткування заробітної плати в сфері аграрного бізнесу на матеріалах ТОВ «Полтавське», надається характеристика організаційних особливостей діяльності товариства та здійснюється оцінка досягнутих показників економічного розвитку.

Третій розділ «Напрями удосконалення системи інформаційного забезпечення обліку і оподаткування заробітної плати в сфері аграрного бізнесу», містить рекомендації спрямовані на удосконалення системи інформаційного забезпечення обліку заробітної плати працівників підприємств сфери аграрного бізнесу та підходи щодо удосконалення оподаткування доходів, отриманих у вигляді заробітної плати з урахуванням світового досвіду.

Обсяг роботи. Робота викладена на 124 сторінках, містить 12 рисунків, 27 таблиць, додатки, список використаних джерел налічує 73 найменування та викладений на 78 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ПІДХОДИ ДО ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ В СФЕРІ АГРАРНОГО БІЗНЕСУ

1.1. Економічна сутність поняття «заробітна плата» її законодавче, нормативно-правове та договірне регулювання

Заробітна плата вважається однією з найбільш складних соціально-економічних категорій, оскільки відображає інтереси різних сторін та учасників суспільно-трудових відносин, а саме: держави, суб'єктів господарювання (підприємств, установ, організацій різних форм власності та господарювання та підприємців) – роботодавців та безпосередньо працівників.

Еволюція суспільних відносин спричинила й еволюцію наукової економічної думки стосовно сприйняття та розуміння вченими сутності поняття «заробітна плата» та чинників, які на неї впливають та визначають загальний її рівень і динаміку.

Вважається що основоположниками теоретичних концепцій заробітної плати, як ціни праці, є А. Сміт та Д. Рікардо. Згідно їхньої концепції праця набуває якості товару та має відповідну природну ціну, яка представляє собою «природну заробітну плату». Така заробітна плата визначається витратами виробництва, до складу яких дослідники включали вартість необхідних засобів існування робітника та його сім'ї [31, С. 224–229.].

Таким чином, «природна заробітна плата» - це вартість робочої сили, а її величина визначалася тим фізичним мінімумом, який необхідний для існування робітника. Тобто, економічна природа заробітної плати характеризується рівнем

доходу, який дозволяє задовольнити матеріальні та духовні потреби робітника, а отже визначає процес відтворення робочої сили.

В той же час, заробітна плата – це не тільки джерело, яке забезпечує життєдіяльність працівників. Її величина безпосередньо визначає показники продуктивності праці, прибутків підприємства, а також сприяє виконанню державою соціальної та регулюючої функції у суспільстві. Таким чином, величина заробітної плати виступає своєрідним стимулом для забезпечення процесу розширеного виробництва.

Досліджуючи сутність поняття «заробітна плата» нами були вивчені та проаналізовані як літературні джерела, так і ряд нормативно-правових актів, що стосуються трудового законодавства, бухгалтерського та податкового законодавства.

В тематичній економічній літературі підходи науковців до трактування поняття «заробітна плата» суттєво різняться, насамперед через визначення даного поняття на макро-, мезо-, мікрорівні та особистісному рівні.

Заробітну плату як макроекономічну категорію досліджують у своїх працях В. Гриньова та І. Грузіна і трактують її як «частину сукупного суспільного продукту в грошовому виразі, яку одержує робітник у результаті реалізації своїх здібностей до праці, відповідно до кількості та якості витрачених ним зусиль, що є основною формою задоволення потреб і потужним спонукальним стимулом до високопродуктивної діяльності» [9].

А. М. Колот заробітну плату трактує на мезорівні у поєднанні з особистісним рівнем працівника та визначає як «елемент ринку праці, що є ціною, за якою найменший працівник продає послуги робочої сили» [Економіка праці та соціально-трудова відносини : підручник / [13].

А. В. Калина, віддає перевагу сприйняттю заробітної плати з позиції підприємства та працівника (розглядає досліджуване поняття на мікрорівні у поєднанні з особистісним рівнем працівника) та зазначає, що «заробітна плата є елементом витрат виробництва і водночас головним чинником забезпечення

матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці» [22].

І. Л. Петрова також у своєму визначенні поняття «заробітна плата» виходить з позиції мікрорівня та особистісного рівня й трактує досліджуване поняття як «винагороду, що обчислена, здебільшого, у грошовому вираженні, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу» [65].

Подібне визначення поняття заробітної плати знаходимо й у працях О. А. Грішнєвої: «заробітна плата – це винагорода, обчислена, зазвичай, у грошовому вираженні, яку згідно з трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу» [10], С. В. Мочерного: «заробітна плата – це грошове вираження вартості і ціни товару «робоча сила», а також часткової оплати результатів праці з урахуванням виконуваних заробітною платою основних функцій» [36] та інших авторів [16; 1; 4; 69].

Виключно на особистісному рівні, тобто на рівня працівника, висвітлюють поняття заробітної плати О. О. Дробишева, яка вважає заробітну плату «винагородою, зазвичай, у грошовому вираженні, яка виплачується працівникові за виконану роботу, необхідна для подальшого існування людини і спроможності надалі працювати» [12] та В. С. Толуб'як, який характеризує заробітну плату як «плату робітникові за виконану роботу, яка дає йому можливість забезпечувати себе і свою сім'ю потрібними засобами до життя, а також заощаджувати на майбутнє, у тому числі здійснювати страхування на пенсійне забезпечення. [64].

Узагальнення підходів щодо трактування поняття «заробітна плата» в економічній літературі наведено у табл. 1.1.

На основі вивчення сучасних літературних джерел, можемо констатувати відсутність єдиного підходу до розуміння та визначення сутності поняття «заробітна плата», проте слід зазначити, що більшість дослідників схиляються до думки, що праця – це фактор виробництва, а заробітна плата – це ціна, що еквівалента використаній праці відповідного працівника.

Таблиця 1.1.

Визначення поняття «заробітна плата» у фаховій економічній літературі

Автор	Визначення
К. Ф. Брезицька [1]]	Заробітна плата – це «плата за працю, яка виражена, зазвичай, у грошовому еквіваленті, яку згідно з трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу» [1]
Ф.Ф. Бутинець [2]	Заробітна плата – «форма розподілу особистого споживання між працівниками відповідно до частки їх участі у сукупній суспільній праці, кількості та якості затраченої ними праці» [2]
С. В. Васильчик [4]	Заробітна плата – це «будь-який заробіток, обчислений у грошовому вираженні, що його за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану роботу або надані послуги» [4]
О. А. Грішнова [10]	Заробітна плата – це «винагорода, обчислена, зазвичай, у грошовому вираженні, яку згідно з трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу» [10]
В. Гриньова, І. Грузіна [9]	Заробітна плата – це «частина сукупного суспільного продукту в грошовому виразі, яку одержує робітник у результаті реалізації своїх здібностей до праці, відповідно до кількості та якості витрачених ним зусиль, що є основною формою задоволення потреб і потужним спонукальним стимулом до високопродуктивної діяльності» [9]
О. О. Дробишева [12]	Заробітна плата – це «винагорода, зазвичай, у грошовому вираженні, яка виплачується працівникові за виконану роботу, необхідна для подальшого існування людини і спроможності надалі працювати» [12]
Н. М. Жидовська [16.]	Заробітна плата – це «будь-яка винагорода або заробіток, що обчислюється у грошах, котрі підприємець виплачує за працю, яка або виконана, або має бути виконана, або за послуги, які або надані, або мають бути надані» [16]
А. В. Калина [22]	Заробітна плата «виступає елементом витрат виробництва і водночас головним чинником забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці» [22]
А. М. Колот [13]	Заробітна плата – це «елемент ринку праці, що є ціною, за якою найменший працівник продає послуги робочої сили» [13]
С. В. Мочерний [36]	Заробітна плата – це «грошове вираження вартості і ціни товару «робоча сила», а також часткової оплати результатів праці з урахуванням виконуваних заробітною платою основних функцій» [36]
І. Л. Петрова [65]	Заробітна плата – це «винагорода, що обчислена, здебільшого, у грошовому вираженні, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу» [65]
В. С. Толуб'як [64]	Заробітна плата є «платою робітникам за виконану роботу, яка дає йому можливість забезпечувати себе і свою сім'ю потрібними засобами до життя, а також заощаджувати на майбутнє, у тому числі здійснювати страхування на пенсійне забезпечення» [64]
Л. П. Швець [69]	Заробітна плата – це «елемент витрат виробництва і, водночас, головний чинник забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці» [69]

Враховуючи наявні підходи щодо визначення термінології поняття «заробітна плата» ми підтримуємо підхід до сприйняття цього терміну, як неоднозначної і багатогранної категорії, який необхідно розглядати одночасно з декількох підходів, а саме:

- підхід з боку суб'єкта підприємницької діяльності (підприємства, установи, організації – роботодавця) для якого з одного боку, заробітна плата виступає статтею витрат, що призводить до зниження прибутку, а з іншого - виступає мотивуючим чинником для підвищення продуктивності праці найманих працівників та загальних результатів діяльності;

- підхід з боку найманого працівника, для якого заробітна плата виступає основним джерелом доходу та базовим критерієм, що визначає рівень його життя та здатність до відтворення робочої сили;

- підхід з боку ринку, безпосередньо - ринку праці, функціонування якого спричиняє взаємодію попиту та пропозиції на працю, відображає реальну ринкову вартість найманої праці, що використовується;

- як базову категорію економічної теорії, що відображає взаємовідносини роботодавця і найманого працівника щодо розподілу між ними новоствореної вартості.

Далі розглянемо термінологію поняття «заробітна плата», яку містять чинні нормативно-правові акти (табл. 1.2).

Згідно статті 43 Конституції України кожному громадянину «гарантується право на працю, що включає можливість заробляти собі на життя працею, яку він добровільно обирає або на яку добровільно погоджується. Держава створює умови для здійснення громадянами права на працю, гарантує рівні можливості у виборі професії та роду трудової діяльності, реалізує програми професійно-трудового навчання, підготовки і перепідготовки кадрів відповідно до суспільних потреб. Використання примусової праці суворо забороняється» [27].

Норми чинного трудового законодавства, а саме Кодекс законів про працю України та Закон України «Про оплату праці» дають подібні між собою визначення терміна «заробітна плата», це:

- винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу [25];
- винагорода, обчислена, як правило, у грошовому вираженні, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу [57].

Таблиця 1.2

Визначення поняття «заробітна плата» в законодавчих та нормативно-правових актах України

Джерело	Визначення поняття «заробітна плата»
Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 № 322-VIII	Заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому вираженні, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівнику за виконану ним роботу
Закон України «Про оплату праці» від 24.03.95 р. № 108/95-ВР	Заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу
Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI	Заробітна плата – основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму згідно із законом
Конвенція Міжнародної організації праці (МОП) № 95	Заробітна плата – будь-яка винагорода або будь-який заробіток, який обчислюється у грошовому вираженні та визначається угодою або національним законодавством, який в силу письмового або усного договору про найм підприємець виплачує працівнику за виконану ним працю, або працю, яка має бути виконаною, або за послуги, які надано чи мають бути надані

Відповідно до Конвенції Міжнародної організації праці (МОП) № 95 «Про захист заробітної плати», яка була прийнята у 1949 р., термін «заробітна плата» визначається як «будь-яка винагорода або будь-який заробіток, який обчислюється у грошовому вираженні та визначається угодою або національним законодавством, який в силу письмового або усного договору про найм підприємець виплачує працівнику за виконану ним працю, або працю, яка має бути виконаною, або за послуги, які надано чи мають бути надані» [26].

Як свідчить наведене вище, визначення терміну «заробітна плата» у національному трудовому законодавстві є подібним до визначення, яке надано у Конвенції МОП.

Відповідно до національного податкового законодавства, зокрема ст. 14, п. 14.1.48 Податкового кодексу України, вказано, що під терміном «заробітна плата» розуміються «основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму згідно із законом» [44]. Таке трактування говорить виключно про факт отримання працівником винагороди за виконану ним роботу відповідно до умов його працевлаштування.

Відповідно до норм чинних нормативно-правових актів, що регламентують організацію бухгалтерського обліку в Україні, зокрема Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 26 «Виплати працівникам» (далі НП(С)БО 26 «Виплати працівникам»), який регламентує основні правила бухгалтерського обліку та порядок розкриття інформації про розрахунки з працівниками, «всі підприємства зобов'язані визнавати винагороду працівників у грошовій та негрошовій формах при наданні ними своїх послуг: заробітну плату, внески на соціальне страхування, щорічну оплачувану відпустку, допомогу по хворобі, участь у прибутках та премії, медичне обслуговування, забезпечення житлом тощо» [46]. Це Положення визначає заробітну плату як елемент винагороди працівникам, які зайняті в даний час на підприємстві.

Інструкція зі статистики заробітної плати надає детальний перелік та найменування виплат, які включаються до фонду оплати праці та виплат, які до фонду оплати праці не входять [20].

Вітчизняне трудове законодавство також регламентує здійснення державного регулювання оплати праці працівників підприємств усіх форм власності та господарювання на основі встановлення величини мінімальної заробітної плати та інших державних норм і гарантій, а також передбачає застосування механізму державного регулювання через оподаткування доходів працівників. Зокрема, «розмір заробітної плати на конкретному підприємстві залежить від складності й умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності суб'єкта господарювання і максимальним розміром не обмежується» [57].

Дискусійним наразі залишається питання трактування й розмежування понять «заробітна плата» і «оплата праці». З наукової точки зору вважається, що термін «оплата праці» більш широкий і його цільовим призначенням є організація оплати праці, регламентація окремих елементів оплати праці та всієї системи «правового поля» у цій сфері, у той час як поняття «заробітна плата» спрямоване виключно на право конкретного працівника отримувати свою грошову винагороду за працю [30, с. 234].

В цьому контексті слід також зазначити, що на законодавчому рівні поняття «оплата праці» не визначено, навіть попри те, що глава VII Кодексу законів про працю під назвою «Оплата праці» не містить трактування даного терміна, натомість у ст. 94 надано визначення поняття «заробітна плата», про що йшлося вище. Те ж саме можемо сказати й проаналізувавши положення Закону України «Про оплату праці», назва якого оперує поняттям «оплата праці», а визначення цього терміну закон не надає. Це й спричиняє наявність різних точок зору щодо співвідношення понять «оплата праці» та «заробітна плата», проте наштовхує на думку про те, що на законодавчому рівні та у «правовому полі» ці терміни вважаються синонімами.

Узагальнивши все вище зазначене, можемо охарактеризувати взаємозв'язок категорій «оплата праці» та «заробітна плата» наступним чином (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Взаємозв'язок категорій «оплата праці» та «заробітна плата»

Джерело: сформовано автором на основі [45].

Підсумовуючи вище викладене та критично оцінюючи наявні підходи до трактування поняття «заробітна плата» вважаємо за можливе запропонувати авторське дуальне визначення сутності поняття «заробітна плата», що представляє дану категорію як комплексну систему, яка враховує сучасні реалії ринкової конкуренції та відображає інтереси усіх учасників соціально-трудових відносин на всіх рівнях економічної системи.

Заробітна плата - це складна, багатогранна економічна категорія, що:

- з одного боку: відображає взаємовідносини, які складаються між роботодавцем та найманим працівником у зв'язку із розподілом новоствореної вартості, мотивації працівника до високопродуктивної праці та виплати винагороди працівнику за виконану відповідно до умов трудового контракту (договору) роботу та сум, які підлягають виплаті відповідно до норм чинного законодавства (наприклад, сум загальнообов'язкового державного соціального страхування);

- з іншого боку: відображає теперішню ринкову вартість найманої праці, яка представляє собою оподатковувану величину трудового доходу працівника, отриманого ним в результаті реалізації своєї здатності до праці, у розмірі, що має забезпечити належне відтворення робочої сили, належний рівень життя та соціального захисту як в теперішній період часу, так і в майбутньому.

Відповідно до Закону України «Про оплату праці» заробітна плата поділяється на такі види: основна, додаткова, інші заохочувальні виплати (рис. 1.2).

За сучасних умов підприємствами, які здійснюють свою діяльність в сфері аграрного бізнесу застосовуються різні форми і системи оплати праці. Форми оплати праці поділяються на відрядну та погодинну. При використанні відрядної форми оплати праці заробітна плата визначається на основі відрядних розцінок за обсяг виконаних робіт, або за одиницю виробленої продукції. При використанні погодинної форми оплати праці заробітна плата визначається на основі

відпрацьованого часу. При цьому враховується кваліфікація працівника та якість праці. Зазначені форми оплати праці поділяються на системи.

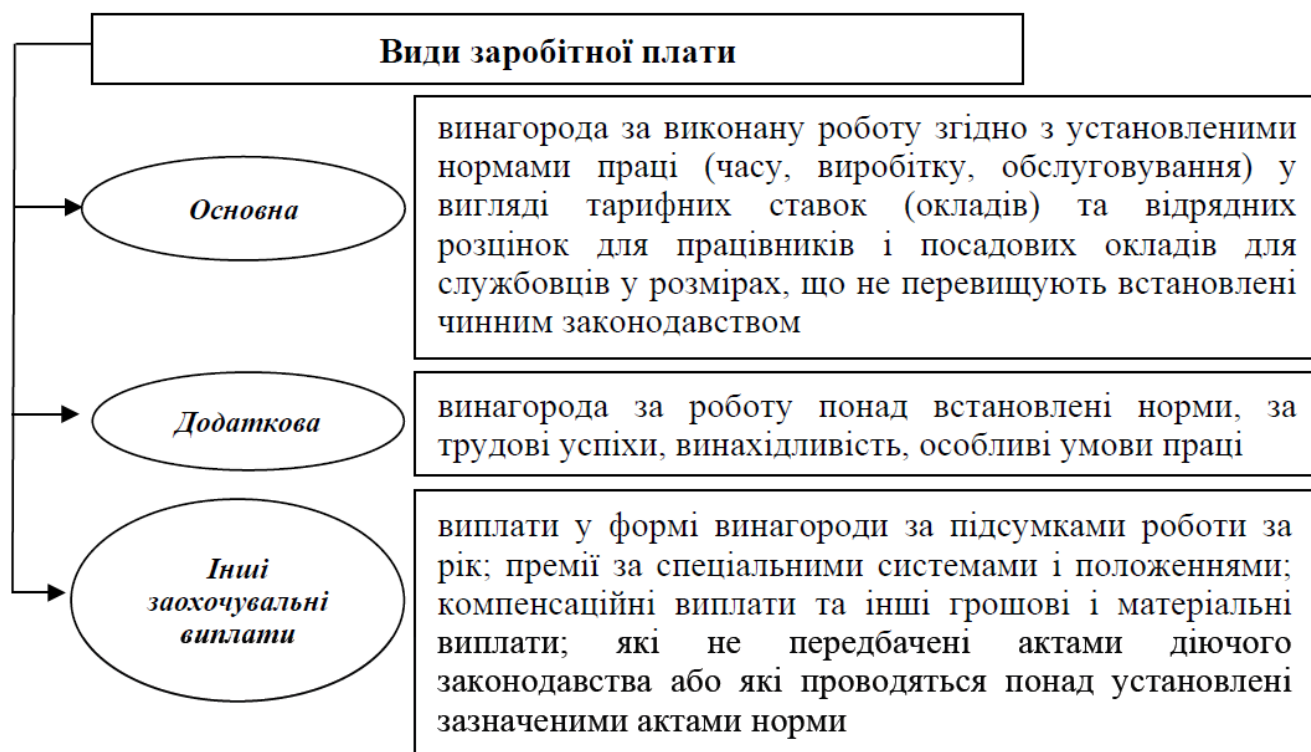


Рис. 1.2. Структура заробітної плати

Джерело: побудовано автором на основі [57]

Під системою оплати праці розуміють певні способи поєднання основної та додаткової оплати праці, а також премії, що сприяє забезпеченню найбільш оптимального співвідношення між кількістю та якістю витраченої праці та її оплатою, що, відповідно, спонукає працівників до підвищення продуктивності праці. Характеристика форм і систем оплати праці, які використовуються нині підприємствами сфери аграрного бізнесу, наведено в табл. 1.3, табл. 1.4.

Як погодинна, так і відрядна форми оплати праці мають свої переваги і недоліки, порівняльна характеристика яких наведена в табл. 1.5.

Враховуючи, що і погодинна форма оплати праці, і відрядна, мають у своєму складі як прості, так і складні системи оплати праці, розглянемо їх переваги і недоліки (табл. 1.6).

Таблиця 1.3.

Характеристика форм і систем оплати праці

Форми оплати праці	Погодинна	Відрядна
	В основі погодинної оплати праці лежить фактично відпрацьований час	В основі відрядної оплати праці лежить фактично вироблена кількість продукції
Системи оплати праці	Прості системи оплати праці	
	Проста погодинна	Пряма відрядна
	Встановлюється оклад (або погодинна чи денна ставка) за відпрацьований час	Встановлюється розцінка за кожну одиницю виготовленої продукції
	Погодинно-преміальна	Відрядно-преміальна
	Встановлюється оклад (або погодинна чи денна ставка) за відпрацьований час + премія	Встановлюється розцінка за кожну одиницю виготовленої продукції + премія за виконання (перевиконання) плану по випуску продукції
	Складні системи оплати праці	
	Погодинна, поєднана із системою мотивації	Відрядно-прогресивна
	Заробітна плата поділяється на декілька частин: 1. постійна частина, яка формується на основі встановленого окладу (або погодинної чи денної ставки); 2. змінна частина (регулярні премії), яка базується на складній системі преміювання (мотивації), наприклад на основі використання КРІ* (ключових показників ефективності); 3. нерегулярні премії, які надаються працівнику за певні ініціативи чи досягнення, які неможливо передбачити наперед та запланувати	Розцінки за виготовлену продукцію збільшуються пропорційно обсягу виконання плану
		Непряма відрядна
		Оплата працівника (як правило з числа допоміжного персоналу) безпосередньо залежить від результатів роботи основних працівників
Акордна		
	Оплата здійснюється за певний етап (акорд), або комплекс робіт	

*КРІ (від англ. «Key Performance Indicators») (ключові показники ефективності) – здебільшого відсоток виконання плану

Таблиця 1.4.

Види погодинної оплати праці

Види погодинної оплати праці	Економічний зміст
Погодинна	Заробітна плата визначається як добуток годинної тарифної ставки та кількості відпрацьованих годин за місяць
Денна	Заробітна плата визначається як добуток денної тарифної ставки та кількості відпрацьованих днів за місяць
Місячна (на основі посадового окладу)	Заробітна плата визначається як добуток встановленого окладу за місяць та коефіцієнту фактично відпрацьованих днів (годин) за місяць. За умови відпрацювання повної кількості робочих днів у місяці коефіцієнт дорівнює 1

Таблиця 1.5.

Порівняльна характеристика погодинної та відрядної форм оплати праці

<i>Погодинна оплата праці</i>	<i>Відрядна оплата праці</i>
<i>Переваги</i>	
Підходить для підприємств сфери аграрного бізнесу при нарахуванні заробітної плати працівникам адміністративного персоналу, а також може застосовуватися у виробництвах, де основним критерієм виступає якість продукції (за умови встановлення належної системи преміювання та дієвої системи контролю)	Безпосередньо забезпечує мотивацію до збільшення виробітку. Найчастіше застосовується для оплати праці робітників, зайнятих на різних виробничих ділянках підприємств сфери аграрного бізнесу. Сприяє зменшенню конфліктних ситуацій в трудовому колективі, оскільки заробіток знаходиться в безпосередній залежності від виробітку: більшу площу землі виорав, чи більше урожаю зібрав – більше грошей отримав). Така система оплати зрозуміла для усіх працівників та здебільшого залежить від вправності працівника та його майстерності, а не від бажання керівництва комусь заплатити більше, а комусь менше
<i>Недоліки</i>	
Не сприяє мотивації до збільшення виробітку (хоча це залежить від встановленої на підприємстві системи преміювання; без ефективної системи преміювання може сприяти «зрівнялівці» в оплаті праці та зниження мотивації до продуктивної праці	Складна у побудові, вимагає належної кваліфікації нормувальників, оскільки відрядні розцінки залежить від встановлених норм, а обґрунтованість норм являється вихідним параметром відрядної системи оплати. Може призвести до «виробництва заради виробництва»; може спричинити зниження якості продукції, оскільки орієнтація у заробітку спрямована на кількісний критерій виробництва

Таблиця 1.6.

Переваги і недоліки застосування простих та складних систем оплати праці

<i>Прості системи оплати праці</i>	<i>Складні системи оплати праці</i>
<i>Переваги</i>	
Зрозумілість та можливість «ручного» управління	Не спричиняє «зрівнялівки» в оплаті, дозволяє активізувати систему мотивації, виключає суб'єктивізм під час преміювання
<i>Недоліки</i>	
Ймовірна «зрівнялівка» під час нарахування премій	Складність не незрозумілість для працівників, ймовірні проблеми у зв'язку із невдалим визначенням КРІ, ймовірність відсутності прямого зв'язку з прибутком та факторами, які його забезпечують

Задля забезпечення дотримання всіма учасниками соціально-трудоких відносин норм чинного законодавства у сфері праці, на рівні національної економіки функціонує чітко організована система регулювання оплати праці, яка включає ринкове регулювання, державне регулювання, колективно-договірне регулювання та регулювання на рівні підприємства, що проілюстровано на рис. 1.3.

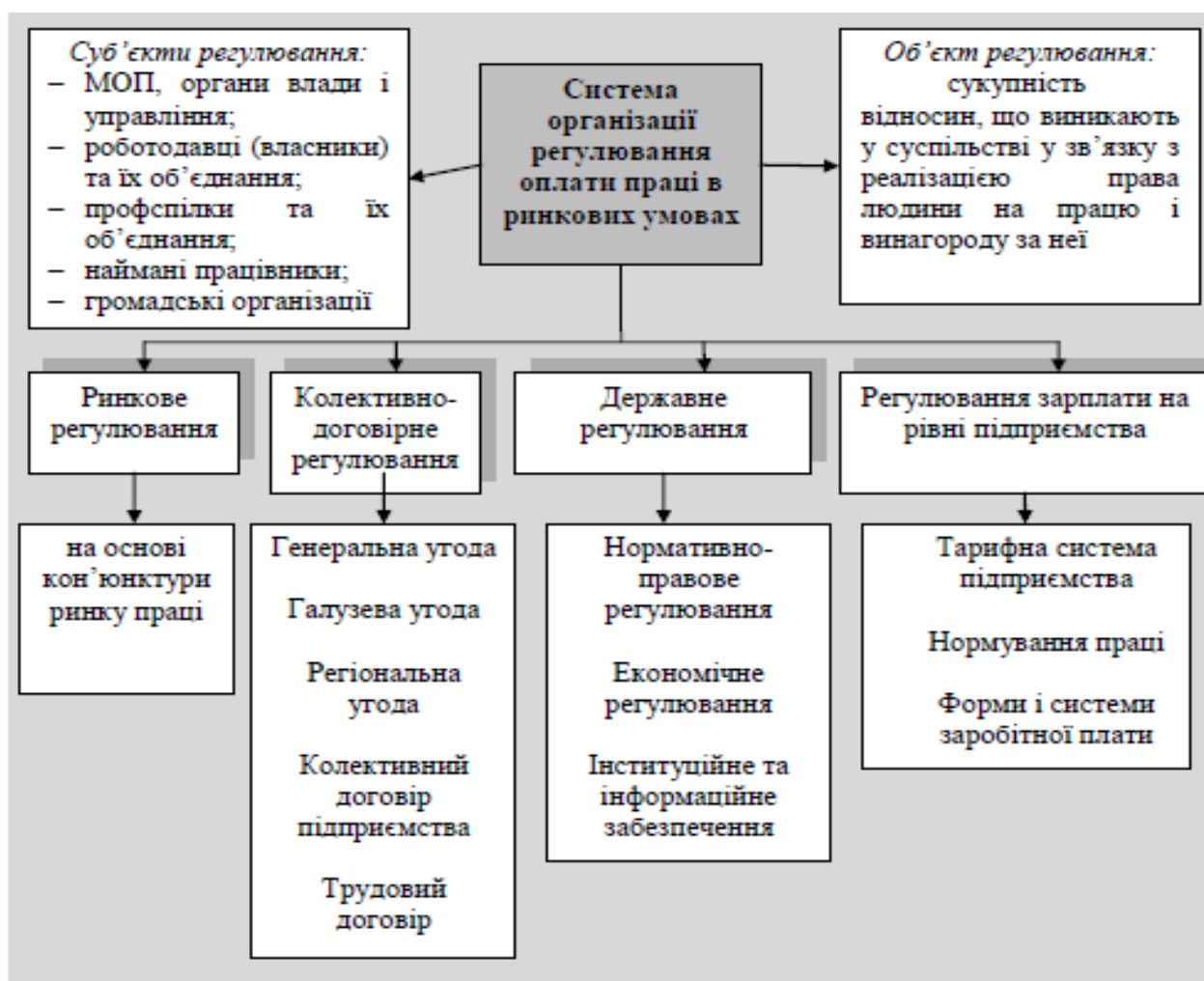


Рис. 1.3. Організаційні засади функціонування системи регулювання оплати праці в економічній системі України

Джерело: побудовано на основі [24, с.16]

Відповідно до ст. 3 Закону України «Про оплату праці» від 24.03.1995 р. № 108/95 – ВР, визначено, що розмір заробітної плати працівника за повністю виконану ним місячну (годинну) норму праці не може бути нижчим, ніж розмір

мінімальної заробітної плати встановленої відповідно до Закону України «Про Державний бюджет України» на відповідний рік. При цьому під мінімальною заробітною платою розуміється «встановлений законом мінімальний розмір оплати праці за виконану працівником місячну (годинну) норму праці» [25].

У випадку, коли працівник виконав встановлену місячну норму праці, а нарахована йому заробітна плата виявилася нижчою ніж встановлений на законодавчому рівні мінімальний розмір заробітної плати, роботодавець повинен здійснити доплату такому працівникові до рівня мінімальної заробітної плати.

В основі визначення розміру заробітної плати працівників підприємств аграрної сфери лежать насамперед, мінімальні державні та галузеві гарантії з оплати праці, тарифна сітка, а також визначені у колективному договорі підприємства умови та розміри матеріального стимулювання.

Для підприємств, які відносяться до аграрної сфери національної економіки, як державної, так і приватної форми власності, визначальною у встановленні гарантій щодо величини та розмірів заробітної плати є Галузева угода між Мінагрополітики України, Всеукраїнським об'єднанням організацій роботодавців «Федерація роботодавців агропромислового комплексу та продовольства України» і профспілкою працівників агропромислового комплексу України в сільському господарстві на 2014-2020 рр. від 20.12.2013 р. [6]. Враховуючи, що нової Галузевої угоди впродовж останніх років підписано не було, чинними й донині вважаються положення зазначеної угоди. Галузевою угодою встановлено гарантовану тарифну ставку робітника, який виконує роботу, не кваліфіковану роботу, за повністю виконану місячну норму праці (обсяг робіт) у розмірі не меншому, ніж встановлений державою у законодавчому порядку розмір мінімальної заробітної плати. При цьому Галузевою угодою передбачено, що мінімальний розмір тарифної ставки робітника 1-го розряду за повністю виконану ним норму робочого часу за нормальних умов праці встановлюється у розмірі не нижче ніж 105% прожиткового мінімуму, встановленого законодавством для працездатних осіб. Отже, Галузевою угодою встановлюються мінімальні гарантії в оплаті праці, дотримання яких є обов'язком кожного суб'єкта підприємницької

діяльності, який провадить таку діяльність в сфері аграрного бізнесу та має у своєму штаті найманих працівників. Проте слід зазначити, що у випадку, коли суб'єкт, що провадить діяльність у сфері аграрного бізнесу має певні фінансові ускладнення й не може забезпечити виконання норм, визначених Галузевою угодою щодо гарантій в оплаті праці, то допускається встановлення у колективному договорі розмірів оплати праці нижче від норм визначених Галузевою угодою, але не нижче від розмірів норм і гарантій, визначених на державному рівні. Однак таке виключення носить короткостроковий термін, який не може перевищувати 6 місяців.

На підставі тарифної ставки робітника 1-го розряду здійснюється формування тарифної сітки робітників та схеми посадових окладів фахівців. Тарифну сітку для робітників розробляють безпосередньо на підприємстві з урахуванням рекомендацій Галузевої угоди та ухвалюють у складі колективного договору.

Для висококваліфікованих працівників, які зайняті на роботах, що пов'язані із виконанням особливо важливих робіт і завдань у сфері аграрного виробництва, відповідно до п. 5.2 Галузевої угоди, передбачено встановлення у колективних договорах підвищених тарифних ставок та місячних окладів за міжрозрядними коефіцієнтами до тарифної ставки робітника 1-го розряду відповідного виду роботи або професії із застосуванням коефіцієнтів, максимальний розмір яких не повинен перевищувати значення 2,7.

На даний час на законодавчому рівні визначені певні підстави за яких працівникам підприємств сфери аграрного бізнесу може встановлюватися заробітна плата у підвищених розмірах (табл. 1.7).

Зокрема, відповідно до ст. 100 Кодексу законів про працю України підвищена заробітна плата встановлюється на: важких роботах; на роботах із шкідливими та небезпечними умовами праці; на роботах в умовах підвищеного ризику для здоров'я; на роботах з особливими географічними та геологічними умовами, тобто є своєрідною компенсацією працівникам за роботу у важких та шкідливих для здоров'я і життя умовах.

Таблиця 1.7

Положення законодавчих та підзаконних нормативних актів, які визначають вимоги щодо встановлення підвищеної оплати праці в аграрній сфері економіки України

Законодавчі та підзаконні нормативні акти	Положення, що закріплюються відповідні норми
Галузева угода в сільському господарстві на 2014-2020 рр. (чинна), укладена між Мінагрополітики України, Федерацією роботодавців агропромислового комплексу та продовольства України і Профспілкою працівників АПК України	Визначає зобов'язання для роботодавців в сфері оплати праці в сільському господарстві, визначає мінімальні тарифні ставки, посадові оклади, види й розміри доплат, які застосовуються для працівників сільського господарства
Кодекс Законів про працю України, ст. 100	Визначає норму щодо застосування підвищеної оплати праці на роботах із шкідливими та небезпечними умовами, яка реалізується на розсуд роботодавця або шляхом застосування підвищених тарифних ставок, або встановлення відповідних доплат до тарифних ставок (посадових окладів)
Закон України «Про охорону праці», ст. 7	Визначає права роботодавця щодо можливості за рахунок власних коштів встановлювати додатково у колективному договорі форми, системи оплати праці, визначати конкретний розмір заробітної плати, а також будь-які інші види доплат, надбавок чи премій, які вважає за доцільне застосовувати для оплати праці робіт зі шкідливими умовами.
Наказ Мінагрополітики України «Про умови оплати праці працівників бюджетних установ та організацій, що обслуговують агропромисловий комплекс» від 03.11.2005 № 602.	Затверджено тарифні розряди та розміри коефіцієнтів для працівників бюджетної сфери АПК, тарифні розряди для певних посад (професій) професіоналів, фахівців, керівників, технічних службовців та робітників, а також порядок нарахування доплат і надбавок
Постанова Кабінету Міністрів України «Про умови оплати праці осіб. Які працюють в гірських районах» від 11.08.1995 р. № 648	Визначає норму на підставі якої тарифні ставки і посадові оклади, що визначені відповідно до Генеральної, Галузових та Регіональних угод підвищуються на 25%, у тому числі й працівників сільськогосподарських підприємств.

Слід зазначити, що вибір тих чи інших форм і систем заробітної плати, які застосовуються на підприємствах сфери аграрного бізнесу, належить до виключної компетенції роботодавця, який відповідно до мети, завдань та специфіки

функціонування підприємства їх визначає, вносить у колективний договір та роз'яснює і доводить до відома працівників. При цьому критерієм доцільності вибору відповідної системи заробітної плати є її економічна ефективність, яка проявляється у можливості впливу на зростання показників продуктивності праці та зменшення собівартості продукції.

1.2. Теоретичні засади організації і методики обліку заробітної плати в сфері аграрного бізнесу

Облік заробітної плати на підприємствах сфери аграрного бізнесу є однією із ключових ланок у загальній системі менеджменту підприємства.

Організація обліку заробітної плати формується на основі вибору та впровадження в практичній діяльності підприємств методів, способів та прийомів збирання, обробки та узагальнення інформації, а також використання технічних засобів обліку й програмного забезпечення, які найбільше відповідають умовам та специфіці його діяльності.

Основними завданнями обліку заробітної плати на підприємствах аграрного бізнесу є:

- точне, своєчасне та достовірне документальне оформлення обсягів виконаних робіт, виробленої продукції та нарахованої заробітної плати у відповідності до кількісних та якісних показників затраченої праці;
- забезпечення належного контролю за дотриманням кількісного складу працівників, за використанням робочого часу, за дотриманням трудової дисципліни, за точним вимірюванням обсягів виробленої продукції та за виконанням встановлених норм виробітку;
- правильне визначення розміру нарахованої заробітної плати та відповідних утримань із заробітної плати кожному працівникові відповідно до норм чинного законодавства та внутрішніх нормативних актів;

- дотримання порядку розподілу заробітної плати за об'єктами бухгалтерського обліку;
- забезпечення повного і своєчасного розрахунку із працівниками по заробітній платі;
- забезпечення належного контролю за витратами фонду оплати праці;
- своєчасне складання та подання звітності, пов'язаної у нарахуванням заробітної плати та проведених із неї утримань.

Відповідно до чинних норм законодавчих та підзаконних нормативно-правових актів, якими регламентується організація оплати праці на підприємствах сфери аграрного бізнесу та облік розрахунків по заробітній платі підприємство самостійно розробляє та приймає певні внутрішні нормативні документи, які регламентують трудову дисципліну та порядок оплати праці. До основних таких документів відносяться: колективний договір, положення про оплату праці, штатний розпис, правила внутрішнього трудового розпорядку.

Колективний договір регулює взаємовідносини між трудовим колективом підприємства та його адміністрацією з усіх питань, які стосуються організації трудових відносин та соціальних питань.

Положення про оплату праці може бути або додатковм до колективного договору, або самостійним документом, який визначає: загальні підходи до організації оплати праці; систему оплати праці; структуру заробітної плати; вичерпний перелік доплат та надбавок, які можуть встановлюватися до заробітної плати; порядок здійснення оплати праці в понадурочний час, у святкові, вихідні та неробочі дні; порядок оплати відпусток; порядок та умови надання матеріальної допомоги; порядок індексації заробітної плати та терміни у які здійснюється виплата заробітної плати.

Штатний розпис містять інформацію щодо кількості штатних одиниць певних посад чи професій на підприємстві, визначає розподіл праці між працівниками, конкретизує розміри посадових окладів в розрізі відповідних посад та професій, розміри надбавок, норм виробітку та розцінок, а також містить інформацію про величину місячного фонду заробітної плати.

Правила внутрішнього трудового розпорядку визначають загальну організацію роботи підприємства, режим його роботи, робочий час та час відпочинку, порядок прийняття і звільнення працівників, обов'язки працівників та роботодавця, права працівників та роботодавця, відповідальність за порушення трудової дисципліни тощо. Кодексом законів про працю України передбачено необхідність прийняття такого документу на підприємстві.

Формування системи інформаційного забезпечення обліку заробітної плати в сфері аграрного бізнесу відбувається поетапно.

Етап 1: здійснюється облік особового складу працівників та облік використання робочого часу.

Етап 2: організовується процес обліку відпрацьованого часу (при застосуванні погодинної оплати праці) та виробітку продукції (за умови застосування відрядної оплати праці) та здійснюється нарахування заробітної плати й інших передбачених нормативними документами виплат та їх документальне оформлення;

Етап 3. Здійснюється оподаткування заробітної плати та його обліково-документальне оформлення.

Функцію обліку особового складу працівників на підприємстві виконує, як правило, відділ кадрів. Такий облік здійснюється в розрізі працівників усіх структурних підрозділів підприємства незалежно від того, які роботи вони виконують та які посади обіймають.

До складу основних документів, які використовуються на підприємстві під час проведення розрахунків по заробітній платі, відносяться:

- кадрова документація (штатний розпис, накази про прийом і звільнення працівників, накази про відпустки, накази про відрядження, накази про доплату за роботу у святкові та вихідні дні, накази про виплату премій та заохочень, накази на виплату компенсації за невикористану відпустку тощо;
- табель обліку використання робочого часу;

- документи, на основі яких здійснюється облік виробітку (наряди на відрядну роботу, відомості обліку виробітку, рапорти про виробіток, маршрутні листи тощо);

- розрахункові, платіжні та/або розрахунково-платіжні відомості.

В залежності від того, яка система оплати праці використовується (погодинна чи відрядна), в обліковому процесі для розрахунку заробітної плати застосовується різний інформаційний масив даних.

Для нарахування заробітної плати працівників, що знаходяться на погодинній оплаті праці використовується інформація про фактично відпрацьований час, інформація про наднормові години роботи, години роботи у нічний час, години роботи у святкові та вихідні дні. Основним документом для фіксації відпрацьованого часу є табель обліку робочого часу (при цьому підприємством може використовуватися як типова форма № П-5, яка затверджена Наказом Державного комітету статистики України №489 [54], так і самостійно розроблена підприємством форма табеля). Облік використання робочого часу у таблиці ведеться на основі реєстрації явок і неявок працівників на роботу або реєстрації лише наявних відхилень від нормального режиму роботи. Інформація про наявність різного роду відхилень вноситься до табеля на основі кадрової документації (наказів про надання відпустки, наказів про переведення на неповний робочий день, наказів на відрядження, лікарняних листів тощо).

Для нарахування заробітної плати працівників, що знаходяться на відрядній системі оплати праці використовується інформація про обсяги виробленої продукції або обсяг виконаних робіт, яка міститься у таких документах, як: наряд на відрядну роботу, маршрутний лист (маршрутна карта), рапорт (відомість) про виробіток, акордне завдання-наряд, нормовані завдання тощо. Наряд на відрядну роботу містить інформацію про: місце проведення робіт, опис виду робіт, дату проведення робіт та виконавця робіт (прізвище та ініціали працівника, професія, розряд, табельний номер працівника), одиницю виміру робіт, обсяг робіт, норму виробітку та відрядні розцінки. Головна інформація, що має міститися в наряді на відрядну роботу та подібних до нього документів по заробітній платі - це сума

заробітку, яка нарахована працівникові за виконання відповідних видів робіт. Дані з таких нарядів можуть узагальнюватися в накопичувальних нарядах або відомостях.

Для відображення інформації про нарахування працівникам заробітної плати підприємством можуть використовуватися або типові форми документів для нарахування заробітної плати, які затверджені наказом Державного комітету статистики України від 05.12.2008 р. №489 [54], а саме: форма № П-6 «Розрахунково-платіжна відомість працівника» та форма № П-7 «Розрахунково-платіжна відомість (зведена)», або можуть використовуватися форми документів, які підприємство розробило самостійно. Якщо підприємство використовує форми документів, які розроблені ним самостійно, то необхідно дотримуватися вимог, які встановлені законодавством, зокрема частиною 2, ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [51] та п. 2.7 Положення № 88 [48], щодо наявності в таких документах певного переліку обов'язкових реквізитів. До таких реквізитів відноситься: назва документа, дата і місце складання документа, назва підприємства, зміст господарської операції, одиниця виміру господарської операції, посади та підписи осіб, відповідальних за здійснення господарської операції.

Типова форма розрахунково-платіжної відомості працівника (форма № П-6), використовується для відображення інформації про нарахування кожному конкретному працівникові різних видів виплат, які є складовими фонду оплати праці, тобто основної заробітної плати, додаткової заробітної плати, а також інших заохочувальних та компенсаційних виплат, так і тих виплат, які до складу фонду оплати праці не відносяться. В цій відомості також відображаються різні утримання, які здійснюються із нарахованої заробітної плати та інших виплат за місяць: авансу, що був виданий працівнику за першу половину місяця, податку на доходи фізичних осіб, військового збору, профспілкових внесків (якщо працівник є членом профспілки), аліментів тощо.

Типова форма розрахунково-платіжної відомості (зведеної) (форма № П-7), призначена для узагальнення усієї інформації, яка відображена у розрахунково-

платіжних відомостях працівників в цілому по підприємству. Тобто в ній зводяться всі показники, які беруться з розрахунково-платіжних відомостей працівників по всьому підприємству.

Виплата заробітної плати здійснюється на основі відомості на виплату грошей. Тобто, первинним документом для фіксації господарської операції з виплати заробітної плати є відомість на виплату грошей, - якщо виплата заробітної плати здійснюється у готівковій формі у національній валюті. Типова форма відомості на виплату грошей встановлена додатком 1 до Положення № 637 [47]. Враховуючи, що це первинний документ, який передбачений для здійснення касових операцій, то відповідно до п. 2.8 Положення №88 [48], форма первинного документа «Відомість на виплату грошей» має точно відповідати формі, яка затверджена у додатку 1 до Положення №637. Всі касові операції, у тому числі й ті, що пов'язані із виплатою заробітної плати у готівковій формі, мають бути оформлені касовими документами, які підтверджують видачу готівкових коштів з каси.

Використання відмінної від встановленої нормативними документами типової форми «Відомості на виплату грошей» у гривнях, може спричинити ситуацію, коли під час перевірки податківцями касових операцій, ними не буде визнано факт здійснення операції з виплати заробітної плати. Це, відповідно, призведе до відповідного збільшення залишку готівки в касі, і з високою вірогідністю - перевищення встановленого ліміту залишку готівки в касі. В свою чергу, перевищення підприємством встановленого ліміту залишку готівки в касі, тягне накладення на нього штрафу у двократному розмірі суми коштів виявленого понадлімітного залишку готівки в касі за кожен день (такі штрафні санкції встановлені Указом №436) [53].

Узагальнений огляд первинних документів, які використовуються підприємством для обліку заробітної плати та виступають основою для відображення відповідних господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку наведено у табл. 1.8.

Таблиця 1.8.

Відображення господарських операцій з нарахування і виплати заробітної плати в первинних облікових документах

<i>Господарські операції</i>	<i>Первинні документи</i>
Нарахування заробітної плати	Розрахунково-платіжна відомість працівника (форма П-6), Розрахунково-платіжна відомість (зведена) (форма П-7)
Виплата заробітної плати з каси підприємства	Відомість на виплату грошей, видатковий касовий ордер
Виплата заробітної плати з поточного рахунку у банку підприємства	Платіжне доручення, відомість на виплату грошей
Відображення депонованої заробітної плати	Відомість на виплату грошей
Надходження боргу по заробітній платі у касу підприємства	Прибутковий касовий ордер

Слід зазначити, що загальні підходи щодо організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, в контексті розрахунків, пов'язаних із нарахуванням та виплатою заробітної плати працівникам підприємства здійснюється на основі Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 26 (НП(С)БО 26) «Виплати працівникам» від 26 жовтня 2003 р. № 601 (зі змінами і доповненнями) [37], розробленого на основі Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» (МСБО 19) [5]

Згідно НП(С)БО 26 та МСБО 19 виплати працівникам класифіковані за певними групами (табл. 1.9).

Таблиця 1.9.

Класифікація виплат працівникам відповідно до НП(С)БО 26 та МСБО 19

<i>Виплати працівникам передбачені відповідно до НП(С)БО 26</i>	<i>Виплати працівникам передбачені відповідно до МСБО 19</i>
Поточні виплати працівникам Виплати при звільненні Виплати по закінченні трудової діяльності Інші виплати працівникам	Короткострокові виплати працівникам Виплати по закінченні трудової діяльності Інші довгострокові виплати працівникам Виплати при звільненні

Джерело: складено на основі [37; 5]

Як бачимо, і НП(С)БО 26, і МСБО 19 виплати працівникам класифікує за чотирма групами, хоча подібними є тільки дві групи виплат: виплати при звільненні та виплати по закінченні трудової діяльності. Щодо інших двох груп виплат, то МСБО 19 виділяє в окремі групи: короткострокові виплати та довгострокові виплати, в той час як НП(С)БО 26 класифікує виплати працівникам на: поточні виплати та інші виплати, хоча по своїй суті обидві групи виплат в національному та міжнародному стандартах є подібними. Це пояснюється тим, що відповідно до ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [51] національні стандарти бухгалтерського обліку не повинні суперечити міжнародним.

Відповідно до п. 5 НП(С)БО 26: «поточні виплати працівникам включають: заробітну плату за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці; виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час); премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу, тощо» [37]. Отже, розрахунки, що пов'язані із нарахуванням та виплатою заробітної плати працівникам підприємства відносяться до поточних виплат працівникам.

Для відображення господарських операцій, пов'язаних із нарахуванням заробітної плати, чинним Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [21] передбачений синтетичний рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», який поділяється на три субрахунки на яких узагальнюється інформація, залежно від видів виплат: 661 – «Розрахунки за заробітною платою»; 662 – «Розрахунки з депонентами»; 663 – «Розрахунки за іншими виплатами» [21].

Для відображення розрахунків з персоналом підприємства за заробітною платою, що належить кожному працівникові за працю, яка вкладена в діяльність підприємства передбачено використання субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою». За кредитом цього рахунку ведеться облік нарахованої працівникам підприємства основної та додаткової заробітної плати, премій,

допомоги по тимчасовій непрацездатності, а також інших нарахувань. В дебет рахунку відносять суми виплаченої заробітної плати, премій, допомог та інших виплат, які пов'язані із виконанням працівниками трудових обов'язків, а також суми утримуваних податків (податку на доходи фізичних осіб, військового збору), інших платежів, які провадяться за виконавчими документами та інші утримання із нарахованої заробітної плати працівникам.

У випадку, коли працівникові була нарахована заробітна плата, проте не виплачена у визначений термін через неявку такого працівника, то сума такої заробітної плати переноситься на субрахунок 662 «Розрахунки з депонентами». При цьому здійснюються записи по кредиту субрахунку 662 «Розрахунки з депонентами» і дебету субрахунку 661 «Розрахунки по заробітній платі». В аналітичному обліку депонована заробітна плата відображається у реєстрі депонованих сум. При виплаті депонованої заробітної плати в синтетичному обліку здійснюються записи по дебету субрахунку 662 «Розрахунки з депонентами» та кредиту субрахунку 301 «Готівка в національній валюті».

Найбільш типова кореспонденція рахунків з обліку заробітної плати наведена в таблиці 1.10.

Таблиця 1.10.

Типова кореспонденція рахунків з обліку заробітної плати

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
Операції, які відображаються за кредитом рахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою»			
1	Нараховано заробітну плату працівникам, які зайняті на капітальному будівництві, яке ведеться для власних потреб підприємства	151	661
2	Нараховано заробітну плату працівникам, які зайняті в основній виробничій діяльності	23	661
3	Нарахована заробітна плата працівникам, які здійснюють виправлення виробничого браку	24	661
4	Повернення надлишку виданої заробітної плати у випадку, коли працівник, який отримав аванс звільнився протягом місяця	301/311	661
5	Нарахована сума заробітної плати, яка підлягає виплаті у поточному місяці, а визнається витратами в наступних періодах	39	661

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
6	Нарахована сума відпускних, за умови, що раніше був сформований ререрв задля забезпечення виплат відпусток	471	661
7	Нарахована заробітна плата всім категоріям працівників за звітний період (за умови використання 8 класу рахунків)	811-816	661
8	Нарахована заробітна плата управлінському та технічному персоналу виробничих підрозділів підприємства	91	661
9	Нарахована заробітна плата адміністративному персоналу підприємства	92	661
10	Нарахована заробітна плата працівникам, які займаються збутом продукції	93	661
11	Нарахована заробітна плата працівникам, які здійснюють роботи, що пов'язані із демонтажем та розбиранням об'єктів основних засобів, які підлягають вибуттю	972	661
12	Нарахована заробітна плата працівникам, які зайняті на роботах, що пов'язані із ліквідацією наслідків надзвичайних подій	99	661
<i>Операції, які відображаються за дебетом рахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою»</i>			
1	Нараховано відшкодування втрат від браку до утримання із заробітної плати винних осіб	661	24
2	Виплата заробітної плати персоналу підприємства (таким же записом відображають всі інші виплати працівникам, які здійснюються до фонду оплати праці)	661	301
3	Виплата заробітної плати персоналу підприємства шляхом перерахування коштів на особові карткові рахунки працівників	661	311
4	Нарахування утримань з винних осіб за рахунок належної їм до виплати заробітної плати	661	375
5	Утримання податку з доходів фізичних осіб при нарахуванні заробітної плати працівникам	661	641
6	Утримання військового збору при нарахуванні заробітної плати працівникам	661	642
7	Депонування не виплаченої у строк заробітної плати	661	662
8	Нарахування утримань із заробітної плати працівників підприємства на користь інших осіб на підставі виконавчих листів та постанов суду	661	685
9	Видача заробітної плати працівникам готовою продукцією підприємства	661	701
10	Виданча заробітної плати працівникам підприємства товарами	661	702
11	Списання не отриманої працівниками заробітної плати (за наявності законних підстав для її невивплати, або за наявності достовірних відомостей про відмову від її отримання)	661	717

Аналітичний облік розрахунків з працівниками по заробітній платі ведеться в розрізі кожного працівника, в розрізі окремих видів виплат та утримань.

Здебільшого вся інформація, що стосується обліку заробітної плати формується в системі бухгалтерського обліку підприємства, на підставі даних якого відбувається складання фінансової та податкової звітності, у яких також відбивається певна інформація, яка стосується нарахування заробітної плати та утримань із заробітної плати (рис. 1.4).

Зокрема, у формах фінансової звітності відображаються узагальнені показники щодо розрахунків з оплати праці, у податковій звітності – нарахування та сплата податку з доходів фізичних осіб та військового збору.

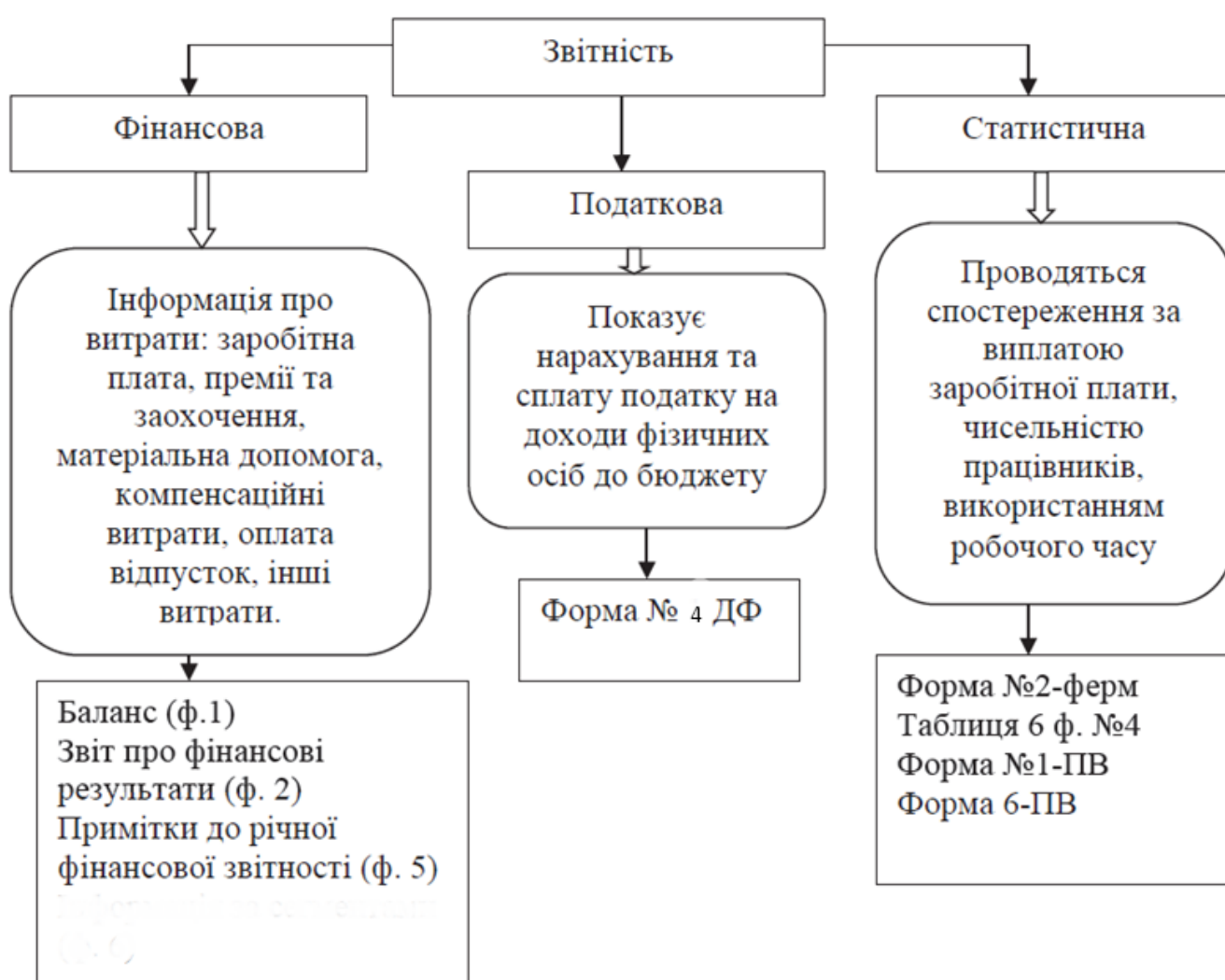


Рис. 1.4. Формування інформації щодо розрахунків за заробітною платою у формах фінансової, податкової та статистичної звітності

Крім цього, окремі дані, які стосуються нарахування та виплати заробітної плати, динаміки наявної чисельності персоналу підприємства та використання робочого часу, відображаються у статистичній звітності, форми та порядок подання якої регламентується Законом України «Про державну статистику» [52].

Формування статистичної звітності підприємствами сфери аграрного бізнесу необхідно для проведення статистичних спостережень державою та вистапає вихідним інформаційним ресурсом для формування державної політики в аграрному секторі національної економіки

Таким чином, звітність з обліку заробітної плати (фінансова, податкова та статистична), відіграє значну роль в інформаційному середовищі забезпечення управління як окремого підприємства, так і управління аграрною сферою національної економіки в цілому. На основі даних цієї звітності приймаються оптимальні управлінські рішення, що спрямовані як на покращення загальних показників діяльності підприємства, підвищення продуктивності праці, ефективності роботи підприємств сфери аграрного бізнесу, так і аграрного сектору економіки країни в цілому.

1.3. Порядок оподаткування заробітної плати працівників підприємств сфери аграрного бізнесу в Україні

Відповідно до чинного податкового законодавства, а саме Податкового кодексу України [44], суб'єкти господарювання, до яких відносяться й підприємства сфери аграрного бізнесу в Україні, які нараховують та виплачують доходи особам, що перебувають з такими суб'єктами у трудових або цивільно-правових відносинах, виступають у ролі податкових агентів та зобов'язані здійснювати нарахування, утримання та сплату податку до бюджету, що передбачено розділом IV Податкового кодексу України (надалі – ПКУ), зі змінами і доповненнями [44], від імені та за рахунок фізичної особи, якій нараховуються

та виплачуються такі доходи. Таким чином, з процесом нарахування і виплати доходів найманим працівникам (основною формою яких є заробітна плата), пов'язана необхідність здійснення їх оподаткування.

Оподаткування заробітної плати передбачає здійснення таких обов'язкових утримань:

1. Податку з доходів фізичних осіб (надалі - ПДФО);
2. Військового збору (надалі - ВЗ).

При цьому підприємствами, як податковими агентами, має бути забезпечено належне ведення бухгалтерського обліку нарахування та сплати ПДФО і ВЗ, дотримання строків їх сплати, подання податкової звітності податковим органам, а також на податкових агентів покладається відповідальність за порушення чинних норм і правил оподаткування. Основні обов'язки податкових агентів в частині оподаткування доходів найманих працівників у вигляді заробітної плати наведено на рис. 1.5.

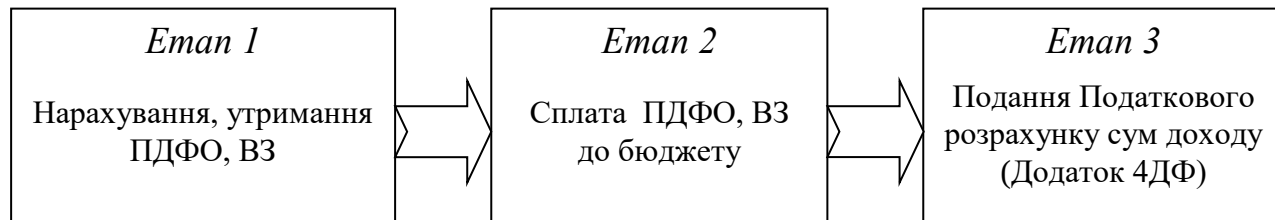


Рис. 1.5. Обов'язки податкових агентів в частині оподаткування доходів найманих працівників у вигляді заробітної плати

З метою правильного оподаткування заробітної плати найманих працівників підприємств сфери аграрного бізнесу в Україні, необхідно з'ясувати, що, в контексті оподаткування, включає в себе поняття «заробітна плата», оскільки відповідно до ПКУ: «об'єктом оподаткування є загальний місячний оподатковуваний дохід до складу якого включають доходи у вигляді заробітної плати, інші виплати та винагороди виплачені (нараховані) платнику податку відповідно до умов трудового або цивільно-правового договору» [44].

Отже, об'єкт оподаткування формується, насамперед, з числа доходів отриманих у вигляді заробітної плати. Згідно ПКУ, «заробітна плата – це основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму» [44].

З урахуванням цього слід сказати, що заробітна плата для цілей оподаткування включає всі види основної заробітної плати, додаткової заробітної плати, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, вичерпний перелік яких наводиться у Законі «Про оплату праці» [57] та Інструкції зі статистики заробітної плати № 5[20].

Проте, є певні види виплат, які відповідно до Інструкції зі статистики заробітної плати не включаються до складу заробітної плати, однак є такими згідно ПКУ. А саме, відповідно до абз. 3 пп. 169.4.1 ПКУ «з метою оподаткування, а також з метою визначення граничного розміру доходу, що дає право на застосування податкової соціальної пільги, доходи у вигляді заробітної плати за період її збереження, зокрема лікарняні та відпускні, що припадають на декілька місяців, розподіляються за місяцями, за які вони нараховані» [44]. Це дає підстави вважати, що лікарняні та відпускні відповідно до ПКУ також є заробітною платою.

Крім того, підприємство своїм найманим працівникам може надавати доходи, які відповідно до ПКУ визнаються додатковим благом та включаються до загального оподатковуваного доходу. Додатковим благом для найманого працівника є доходи, які надаються йому роботодавцем у вигляді:

- вартості використання житла чи іншого матеріального та/або нематеріального майна, яке є власністю роботодавця та надається платнику податку у користування безкоштовно, або здійснюється компенсація вартості використання житла або іншого майна, що не належить роботодавцеві;
- вартості безоплатно отриманого майна та харчування;

- вартості безоплатно отриманих послуг домашнього обслуговуючого персоналу;

- суми майнового або грошового відшкодування будь-яких витрат або втрат понесених платником податку (окрім тих, які відповідно до законодавства в обов'язковому порядку підлягають відшкодуванню з бюджету або взагалі звільняються від оподаткування);

- кошти, які виплачуються у вигляді безповоротної фінансової допомоги;

- вартості товарів (робіт, послуг), які отримані безоплатно та визначені за правилами звичайної ціни, а також суми знижки звичайної ціни товарів (робіт, послуг), що були надані платнику податків.

Також до оподаткованого доходу платника ПДФО включається сума надміру витрачених коштів, що були отримані ним на відрядження або під звіт, за умови не своєчасного їх повернення у встановлені законодавством строки.

Існують певні види виплат, які здійснюються роботодавцем своїм найманим працівникам, що не включаються до їх оподаткованого доходу. Повний перелік таких виплат наведено у ст. 165 ПКУ [44], найбільш поширеними серед них є: кошти, які видані на відрядження або під звіт; кошти, виплачені як компенсація витрат у зв'язку із підвищенням кваліфікації (перепідготовки); компенсація вартості путівки на оздоровлення, відпочинок чи лікування; виплата державної та соціальної матеріальної допомоги, а також страхові виплати з бюджетів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування (допомога по вагітності та пологах, допомога на поховання платника податку тощо); вартість дарунків, що не перевищує 25% однієї мінімальної заробітної плати з розрахунку на місяць та певні види благодійної допомоги [44].

Базою оподаткування доходів, отриманих у формі заробітної плати є: «нарахована заробітна плата, зменшена на суму страхових внесків до Накопичувального фонду, а у випадках, передбачених законом, - обов'язкових страхових внесків до недержавного пенсійного фонду, які відповідно до закону сплачуються за рахунок заробітної плати працівника, а також на суму податкової соціальної пільги (ПСП) за її наявності» [44].

ПСП – це певна величина, на яку законодавством дозволяється зменшувати базу оподаткування ПДФО при нарахуванні доходів виключно у вигляді заробітної плати і тільки за одним місцем її нарахування (виплати).

Згідно пп. 169.1.1 ПКУ, ПСП встановлюється у розмірі, який дорівнює 50% розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), що визначається станом на 01 січня звітного податкового року, Законом «Про Державний бюджет України» на відповідний рік. Така ПСП носить назву «загальна» або «базова». Враховуючи, що станом на 01.01.2022 р. прожитковий мінімум для працездатних осіб був встановлений на рівні 2481,00 грн, ПСП у 2022 році становить 1240,50 грн. ($2481,00 \text{ грн.} \times 50\% = 1240,50 \text{ грн.}$). Збільшення прожиткового мінімуму впродовж звітного року не впливає на величину ПСП.

Кожен працівник має право на зниження бази оподаткування доходу у вигляді заробітної плати на величину загальної податкової соціальної пільги, за умови, якщо розмір його місячної заробітної плати «не перевищує граничного розміру доходу, який дорівнює місячному прожитковому мінімуму, діючому для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженому на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень» [44]. У 2022 р. величина такого граничного розміру доходу становить 3470,00 грн. ($2481,00 \text{ грн.} \times 1,4 = 3473,00 \text{ грн.} \approx 3470 \text{ грн.}$).

Крім «загальної» ПСП, ПКУ передбачено «підвищені» ПСП, які надаються у розмірі, що дорівнюють 100%, 150% або 200% від загальної ПСП (табл. 1.11).

ПКУ передбачає також можливість застосування ПСП «на дітей», сутність якої зводиться до того, що при наявності дітей граничний розмір заробітної плати, який дає можливість застосовувати ПСП збільшується кратно кількості дітей до 18 років, а сама величина ПСП також збільшується – множить на кількість дітей (пп. 169.1.2 ПКУ) (табл. 1.12).

Процедура одержання ПСП передбачає необхідність оформлення працівником заяви за затвердженою формою та подання разом із заявою усіх документів, які дають право працівникові на отримання ПСП у підвищеному розмірі.

Якщо у працівника виникає право на отримання ПСП за двома і більше підставами, то застосовується та ПСП, розмір якої є найбільшою.

Таблиця 1.11.

Види, розміри та умови надання ПСП

<i>Величина ПСП</i>	<i>Граничний розмір заробітної плати (ГРЗ), який дає право на застосування податкової соціальної пільги</i>	<i>Умови надання</i>
<i>Податкова соціальна пільга (ПСП) «звичайна» у 2022 р. (пп. 169.1.1 ПКУ)</i>		
1240,50 грн	3470,00 грн	1. Наявність заяви про надання ПСП 2. Дотримання встановлених меж ГРЗ (заробітна плата + лікарняні $\leq$ ГРЗ)
<i>Підвищення ПСП у розмірі 150% від «загальної» у 2022 р. (пп. 169.1.3 ПКУ)</i>		
1860,75 грн	3470,00 грн	1. Наявність заяви про надання ПСП 2. Документи, що підтверджують відповідний «статус» працівника (ординока мати (батько), «чорнобилець» 1 та 2 категорії; працюючі учні, студенти, аспіранти, ординатори, за умови відсутності виплати стипендії з державного бюджету, інваліди I або II групи тощо згідно пп. 169.1.3). 3. Дотримання встановлених меж ГРЗ (заробітна плата + лікарняні $\leq$ ГРЗ)
<i>Підвищення ПСП у розмірі 200% від «загальної» у 2022 р. (пп. 169.1.4 ПКУ)</i>		
2481,00 грн	3470,00 грн	1. Наявність заяви про надання ПСП 2. Документи, що підтверджують відповідний «статус» працівника (Герої України, афганці тощо згідно пп. 169.1.4). 3. Дотримання встановлених меж ГРЗ (заробітна плата + лікарняні $\leq$ ГРЗ)

Таблиця 1.12.

Порядок застосування ПСП «на дітей»

<i>Кількість дітей</i>	<i>Граничний розмір заробітної плати (ГРЗ), який дає право на застосування податкової соціальної пільги</i>	<i>Величина ПСП</i>
1	3470,00 грн. ($3470,00 \times 1 = 3470,00$ грн.)	1240,50 грн. ($1240,50 \text{ грн.} \times 1 = 1240,50$ грн.)
2	6940,00 грн. ($3470,00 \times 2 = 6940,00$ грн.)	2481,00 грн. ($1240,50 \text{ грн.} \times 2 = 2481,00$ грн.)
3	10410,00 грн. ($3470,00 \times 3 = 10410,00$ грн.)	3721,50 грн. ($1240,50 \text{ грн.} \times 3 = 3721,50$ грн.)
4	13880,00 грн. ($3470,00 \times 4 = 13880,00$ грн.)	4962,00 грн. ($1240,50 \text{ грн.} \times 4 = 4962,00$ грн.)

Призупиняється надання ПСП платнику ПДФО з податкового місяця, в якому він припинив трудові відносини роботодавцем.

Отже, під час оподаткування заробітної плати база оподаткування ПДФО визначається за формулами:

$$\text{БО}_{\text{ПДФО}} = \text{ЗП, або} \quad (1.1)$$

$$\text{БО}_{\text{ПДФО}} = \text{ЗП} - \text{ПСП} \quad (1.2)$$

де, $\text{БО}_{\text{ПДФО}}$ – база оподаткування ПДФО;

ЗП – заробітна плата, що нараховується працівникові (платнику податку);

ПСП – податкова соціальна пільга.

Ставка ПДФО складає 18% бази оподаткування щодо доходів, які нараховані у формі заробітної плати, заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються платникові податку у зв'язку із виконанням ним трудових обов'язків (п. 167.1 ПКУ).

Сума ПДФО визначається за формулою:

$$\text{ПДФО} = \text{ЗП} \times 18\% \quad (1.3)$$

За умови, що працівник має право на ПСП, сума ПДФО буде визначатися за формулою:

$$\text{ПДФО} = (\text{ЗП} - \text{ПСП}) \times 18\% \quad (1.4)$$

Бувають випадки нарахування заробітної плати у натуральній формі, розмір якої, відповідно до законодавства, не може перевищувати 30% від величини нарахованої заробітної плати за місяць. Як правило, заробітна плата у натуральній формі здебільшого нараховується працівникам у тих галузях та сферах економічної діяльності, де така оплата еквівалентна за вартістю заробітній платі у грошовій формі та є звичайною або бажаною для працівників, за виключенням продукції та товарів, які не можуть бути надані в рахунок оплати праці (перелік таких товарів встановлюється Кабінетом Міністрів України (ч. 3 ст. 23 Закону №

108) [57]. Підприємства сфери аграрного бізнесу не рідко практикують виплату заробітної плати своїм працівникам у натуральній формі.

Оподаткування заробітної плати, яка нараховується у натуральній формі та інших доходів працівникам, які надаються у негрошовій формі, здійснюється з урахуванням «натурального» коефіцієнта, який визначається за формулою:

$$K = 100 \div (100 - Cп) \quad (1.5),$$

де K – натуральний коефіцієнт;

$Cп$ – ставка податку, встановлена для таких доходів на момент їх нарахування.

Враховуючи, що ставка ПДФО становить 18%, натуральний коефіцієнт дорівнює 1,21951.

$$K = 100 \div (100 - 18) = 1,21951 \quad (1.6),$$

Відповідно до п. 164.5 ПКУ, для доходів, які нараховані не в грошовій формі, база оподаткування ПДФО буде визначатися як добуток вартості такого доходу та натурального коефіцієнта.

Починаючи із серпня 2014 року в Україні відповідно до ПКУ було впроваджено справляння військового збору (ВЗ).

Об'єктом оподаткування ВЗ є доходи, нараховані платнику (найманим працівникам) у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які виплачуються платнику у зв'язку з трудовими відносинами та на основі укладених цивільно-правових договорів.

Базою оподаткування ВЗ є всі виплати, які підлягають оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб.

Ставка ВЗ встановлена на рівні 1,5% від об'єкта оподаткування.

Військовим збором оподатковується загальна величина нарахованої заробітної плати без вирахування ПСП та податку на доходи фізичних осіб.

Сума ВЗ визначається за формулою:

$$ВЗ = ЗП \times 1,5\% \quad (1.7)$$

Не підлягають оподаткуванню ВЗ ті ж самі види виплат працівникам, що й не оподатковуються ПДФО (наприклад, допомога по вагітності та пологах,

винагороди та страхові виплати, які виплачуються працівникам з бюджетів та фондів державного соціального страхування, грошові та негрошові виплати, що надаються у вигляді допомоги на лікування або медичне обслуговування, допомога на поховання в розмірах, визначених ПКУ, вартість путівок на лікування, оздоровлення та відпочинок тощо) [44].

ПДФО та ВЗ нараховуються, утримуються та сплачуються під час кожної виплати доходу у вигляді заробітної плати, з якого він утримується. Ці процеси обов'язково підлягають реєстрації в системі бухгалтерського обліку підприємства.

Облік розрахунків, пов'язаних із нарахуванням, утриманням та сплатою ПДФО ведеться на рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» субрахунку 641 «Розрахунки за податками» (аналітичний рахунок «ПДФО»), а облік розрахунків по ВЗ – на субрахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» (аналітичний рахунок «Військовий збір»). По кредиту зазначених субрахунків 641 та 642 відображаються нараховані ПДФО та ВЗ, які підлягають утриманню із працівників (платників цього податку та збору), а по дебету – перерахування ПДФО та ВЗ до бюджету (табл. 1.13).

Таблиця 1.13.

Порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку нарахування та сплати ПДФО та ВЗ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	Утримано ПДФО із заробітної плати працівника	661	641
2	Утримано ВЗ із заробітної плати працівника	661	642
3	Сплачено ПДФО до бюджету	641	311
4	Сплачено ВЗ до бюджету	642	311

ПДФО та ВЗ сплачується підприємством - податковим агентом від імені та за рахунок заробітної плати працівників підприємства (платників ПДФО та ВЗ), одночасно із виплатою працівникам заробітної плати. При цьому, банківські установи, у яких відкрито поточні рахунки підприємства, зобов'язані здійснювати контроль за сплатою ПДФО та ВЗ, а саме: банки мають контролювати суму, яка

йде на сплату ПДФО та ВЗ. Тобто, сума податків, які сплачуються підприємством із заробітної плати працівників не може бути меншою від 25% виплачуваної на картки працівників заробітної плати. У випадку, якщо така сума менше, банківська установа не має права пропускати платіжку на виплату заробітної плати.

ПКУ також передбачає порядок сплати ПДФО і ВЗ у випадку, коли податковий агент заробітну плату працівникам нараховує, але не виплачує (пп. 168.1.2, пп. 168.1.5) []. У такій ситуації ПДФО і ВЗ повинні бути перераховані до бюджету впродовж 30-ти календарних днів, які настають за останнім днем того місяця, у якому відбулося нарахування оподатковуваної заробітної плати [44].

У випадку надання оподатковуваного доходу не в грошовій формі, або виплати заробітної плати працівникам готівковими коштами з каси підприємства, ПДФО і ВЗ сплачуються (перераховуються) податковим агентом до бюджету впродовж наступного банківського дня за днем такої виплати (пп. 168.1.4 ПКУ) [44].

Нарахування та утримання із заробітної плати ПДФО та ВЗ відображаються у Податковому розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого Єдиного внеску. Податковий розрахунок складається із основної частини у якій відображається «нарахування доходу найманим працівникам та єдиного внеску за найманих працівників в розрізі місяців звітного кварталу» [55] та шести додатків. Зокрема, Додаток № 4 призначений для відображення відомостей про «суми нарахованого доходу, утриманого та сплаченого податку на доходи фізичних осіб та військового збору» [55].

Податковий розрахунок подається підприємством – податковим агентом впродовж 40 календарних днів після завершення звітного податкового кварталу.

За неподання, подання з порушенням встановлених ПКУ строків, подання не в повному обсязі, чи подання Податкового розрахунку з недостовірними даними або з помилками, у випадку коли такі недостовірні дані чи помилки

призвели до зменшення та/або збільшення податкових зобов'язань платника податку підприємству, як податковому агенту, загрожує штраф:

- у розмірі 510 грн. – якщо таке порушення відбулося вперше впродовж звітного податкового року;

- у розмірі 1020 грн. – якщо податкового агента впродовж звітного податкового року вже було притягнуто до відповідальності за таке порушення.

У випадку виявлення помилок у Податковому розрахунку, у період після закінчення граничного строку подання звітності з ПДФО та ВЗ, помилки підприємством виправляються шляхом подання уточнюючого розрахунку.

Висновки до розділу 1

На основі дослідження теоретичних підходів до формування системи інформаційного забезпечення обліку і оподаткування заробітної плати в сфері аграрного бізнесу можемо зробити такі висновки:

1. Досліджуючи економічну сутність заробітної плати та підходи щодо її визначення у літературних джерелах та нормативно-правових актах, було встановлено відсутність однозначного підходу щодо її трактування. На основі узагальнення наявних трактувань заробітної плати та ґрунтуючись на власних уявленнях щодо сутності даної категорії нами було запропоновано авторське визначення сутності поняття «заробітна плата».

2. Вивчення діючих систем і форми оплати праці в сфері аграрного бізнесу дозволили визначити їх переваги та недоліки, що базуються на порівняльній характеристиці погодинної та відрядної форм оплати праці, а також на порівнянні простих та складних систем оплати праці.

3. Під час вивчення теоретичних засад організації і методики обліку заробітної плати в сфері аграрного бізнесу було досліджено нормативні документи, які регламентують облік заробітної плати, підходи до організації

первинного, аналітичного та синтетичного обліку, а також порядок відображення інформації про розрахунки із заробітною платою у системі бухгалтерської, податкового та статистичної звітності.

4. Вивчаючи порядок оподаткування заробітної плати працівників підприємств сфери аграрного бізнесу було визначено обов'язки податкових агентів в частині оподаткування доходів найманих працівників у вигляді заробітної плати, особливості визначення бази оподаткування заробітної плати, умови та порядок застосування податкової соціальної пільги, особливості оподаткування заробітної плати в натуральній формі та відображення процесів оподаткування заробітної плати в облікових регістрах та звітності.

РОЗДІЛ 2

ФОРМУВАННЯ ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ В СФЕРІ АГРАРНОГО БІЗНЕСУ НА МАТЕРІАЛАХ ТОВ «ПОЛТАВСЬКЕ»

2.1. Організаційна та фінансово-економічна характеристика ТОВ «Полтавське»

Дослідження питань, пов'язаних із формуванням системи інформаційного забезпечення обліку і оподаткування заробітної плати в сфері аграрного бізнесу здійснювалося на матеріалах товариства з обмеженою відповідальністю «Полтавське». Товариство створене у 2019 році та провадить свою діяльність у відповідності з чинним законодавством України, зокрема, Конституцією України, Цивільним кодексом, Господарським кодексом, Законом України «Про товариства з обмеженою і додатковою відповідальністю» тощо згідно затвердженого Статуту (додаток А).

ТОВ «Полтавське» має права юридичної особи, має самостійний баланс, має круглу печатку, штампи, бланки із своїм найменуванням, має власний товарний знак та емблему, а також банківські рахунки в національній та іноземній валюті.

ТОВ «Полтавське» є власником майна, яке було йому передано засновниками та іншого майна, яке набуто ним на законних підставах, продукції, яка була виготовлена товариством в процесі провадження його господарської діяльності.

Юридична адреса ТОВ «Полтавське»: 23425, Кіровоградська область, Компаніївський район, село Полтавка, вулиця Вернигори, будинок 1А.

Товариство здійснює свою діяльність базуючись на принципах господарського розрахунку, самоокупності та самофінансування, відповідає за

результати своєї діяльності самостійно, а за зобов'язаннями – належним йому майном.

Статутом ТОВ «Полтавське» визначені права та обов'язки учасників товариства. Зокрема, основними правами учасників є: участь в управлінні Товариства та отримання частки прибутку відповідно внеску до статутного капіталу, участь у діяльності Товариства (за умови укладення трудового договору) тощо. Обов'язки учасників Товариства зводяться до: дотримання ними положень установчих та інших внутрішніх документів; виконання рішень загальних зборів учасників Товариства; дотримання комерційної таємниці та конфіденційної інформації, що стосується діяльності товариства тощо.

ТОВ «Полтавське» створено з метою здійснення виробничо-господарської діяльності, яка спрямована на отримання прибутку для задоволення інтересів учасників та соціально-економічних потреб членів трудового колективу.

Предметом діяльності Товариства відповідно до установчих документів (додаток А) є:

- вирощування зернових культур;
- допоміжна діяльність у рослинництві;
- післяурожайна діяльність;
- виробництво олії та тваринних жирів;
- вирощування олійних культур;
- вирощування прямих, ароматичних і лікарських культур, інших багаторічних культур;
- вирощування овочів і баштанних культур, коренеплодів і бульбоплодів;
- змішане сільське господарство;
- виробництво продуктів борошномельно-круп'яної промисловості, крохмалів і крохмальних продуктів;
- виробництво макаронних виробів і подібних до них борошняних виробів;
- складське господарство;
- ветеринарна діяльність;
- інші види діяльності, що визначені у Статуті (додаток А).

Майно Товариства складається із основних засобів, обігових коштів, а також інших активів, відображених у балансі Товариства.

До основних джерел, за рахунок яких здійснюється формування майна Товариства відносяться:

- майно, що внесене до статутного капіталу учасниками;
- кошти, які отримані від реалізації виготовленої продукції, виконаних робіт та наданих послуг;
- доходи, які отримані від провадження господарської діяльності;
- кредити та позики банківських установ та інших кредиторів.

Товариство володіє, користується і розпоряджається майном, яке належить йому на правах власності на свій розсуд та вчиняє відносно такого майна будь які дії, які не суперечать законодавству та меті діяльності Товариства.

Узагальнюючим показником ефективності діяльності Товариства є прибуток, який формується за рухунок надходжень від фінансово-господарської діяльності підприємства після покриття усіх його витрат.

З метою забезпечення покриття збитків підприємства, установчими документами передбачено формування резервного фонду у розмірі не менше, ніж 25% статутного капіталу. Поповнення резервного фонду відбувається на основі щорічного відрахування коштів у розмірі 5% чистого прибутку Товариства.

Основними органами управління та контролю Товариства є: загальні збори; виконавчий орган та ревізійна комісія.

Загальні збори є вищим органом управління Товариства до компетенції яких відносяться право прийняття рішень з будь-яких питань діяльності товариства, внесених до порядку денного зборів.

Зокрема, до компетенції загальних зборів Товариства відноситься:

- визначення: пріоритетних напрямків діяльності, затвердження планів діяльності та звітів про виконання планів; форм контролю за діяльністю виконавчого органу; організаційної структури; умов оплати праці посадових осіб;
- зміна розміру статутного капіталу;
- утворення та відкликання виконавчого органу і ревізійної комісії;

- затвердження: річних показників діяльності; звітів та висновків ревізійної комісії; порядку розподілу прибутку (покриття збитку) та порядку і строків виплати частки прибутку, що належить учасникам; положення про загальні збори, виконавчий орган, ревізійну комісію та інших внутрішніх документів, які регламентують діяльність Товариства;

- прийняття рішення про: притягнення до майнової відповідальності посадових осіб; припинення діяльності Товариства, утворення ліквідаційної комісії;

- встановлення розміру, форм і порядку внесення учасниками додаткових вкладів;

- прийняття рішення відносно зміни складу учасників, виключення учасника із Товариства;

- вирішення питання щодо зміни місцезнаходження Товариства тощо.

Загальні збори скликаються головою загальних зборів не рідше двох разів за календарний рік. Бувають випадки, коли голова загальних зборів може скликати позочергові збори, такі обставини визначені у Положенні про загальні збори, а також у разі неплатоспроможності Товариства.

Учасники товариства, які приймають участь у загальних зборах, реєструються із зазначенням кількості голосів, які належать кожному з них. Кількість голосів учасників пропорційна їх частці у статному капіталі і визначається за таким принципом: на один відсоток статутного капіталу припадає один голос.

Загальні збори вважаються легітимними, якщо на них присутні учасники, які у сукупності володіють більше ніж 60% голосів. Рішення, які стосуються визначення основних напрямів діяльності, затвердження планів та звітів, а також виключення учасника з Товариства вважається прийнятим, за умови, що за такі питання проголосували учасники, які у сукупності володіють більше ніж 50% голосів. Рішення з усіх інших питань вважаються прийнятими, якщо за них проголосувати простою більшістю голосів.

Виконавчим органом Товариства, функціонал якого зводиться до керівництва поточною діяльністю Товариства, є директор. Директор виконує свої обов'язки

відповідно до положення, затвердженого загальними зборами, є підзвітним загальним зборам та організовує виконання рішень, прийнятих загальними зборами учасників. Зокрема, директор, виконує функції найму та звільнення працівників; забезпечує реалізацію поточних та перспективних планів діяльності Товариства; представляє інтереси Товариства у взаємовідносинах із контрагентами, банківськими та кредитними установами, органами державної виконавчої влади, господарського управління та контролю; приймає рішення з усіх питань поточної діяльності товариства, які не являються винятково компетенцією загальних зборів.

Відповідно до п. 13 Статуту ТОВ «Полтавське» контроль фінансово-господарської діяльності товариства провадиться ревізійною комісією, що утворюється загальними зборами строком на 2 роки. Члени ревізійної комісії обираються з числа учасників товариства, під час проведення засідань загальних зборів, в кількості не менше 3 осіб.

Ревізійна комісія здійснює свої повноваження відповідно до Положення про ревізійну комісію, яке затверджується загальними зборами.

До компетенції ревізійної комісії відноситься: перевірка діяльності директора, перевірка фінансової документації, бухгалтерських документів, отримання пояснень від посадових осіб, формування висновків щодо річних звітів та балансу тощо

Про результати проведених перевірок ревізійна комісія звітує на загальних зборах. У випадку виявлення фактів зловживань з боку посадових осіб або встановлення наявної загрози істотним інтересам товариства ревізійна комісія може вимагати скликання позачергових загальних зборів. Останні можуть прийняти рішення про проведення аудиту.

Відповідно до вимог чинного законодавства, Товариство самостійно вирішує усі питання пов'язані з кадровим забезпеченням своєї діяльності, визначає порядок найму на роботу та звільнення з роботи працівників, визначає принципи та порядок нормування праці, встановлює тарифні ставки (посадові оклади) та доплати, визначає порядок преміювання, тривалість робочого дня та робочого тижня, тривалість та порядок надання вихідних та відпусток.

Громадяни, які мають намір працевлаштуватися у ТОВ «Полтавське» укладають з Товариством трудовий договір (контракт), який від імені торвариства підписує директор. Всі працівники, з якими укладено трудові договори відносяться до трудового колективу Товариства. Трудовий колектив укладає з Товариством колективний договір, який є основоположним документом, на підставі якого регулюються взаємовідносини між Товариством та трудовим колективом. Цей документ підписують: від імені Товариства – директор; від імені трудового колективу – представник профспілкової організації.

Всі факти фінансово-господарської діяльності Товариства відображаються в системі бухгалтерського обліку та узагальнюються у фінансовій, податковій та статистичній звітності, яка формується та подається у встановленому діючим законодавством порядку. Відповідальність за достовірність показників звітності Товариства та своєчасність її подання покладена на директора.

Звітним фінансовим (операційним) періодом в Товаристві є звітний рік, який починається з 1 січня та закінчується 31 грудня календарного року.

Оцінити тенденції та динаміку розвитку Товариства можна дослідивши основні показники його діяльності, визначені на підставі даних фінансової звітності (додаток Б) (таблиця 2.1).

Як свідчать дані фінансової звітності ТОВ «Полтавське» та інформація, наведена у табл. 3.1, впродовж досліджуваного періоду (2019 – 2021 рр), поступово підвищується ефективність діяльності підприємства. Це підтверджується показниками фінансових результатів діяльності, які в 2019 р. та 2020 р. мали негативне значення, тобто в 2019 р. ТОВ «Полтавське» отримало збитків на суму 2444 тис. грн., а у 2020 р. – збитків на суму 2052 тис. грн. У 2021 р. ситуація значно покращилася, оскільки підприємство за результати діяльності за цій рік отримало прибутків на суму 10008 тис. грн. Досліджуючи чинники, які негативно вплинули на фінансові результати діяльності підприємства, слід вказати на досить значні адміністративні витрати, які у 2019 р. та у 2020 р. більше ніж удвічі перевищували величину прибутку від реалізації продукції (рис. 2.1). В 2021 р. величина адміністративних витрат, порівняно із 2019 р. зменшилась на

3251 тис. грн., а у порівнянні із 2020 р. на 1418 тис. грн., при цьому у 2021 р. суттєво зріс прибуток від реалізації продукції: на 9824 тис. грн. у порівнянні з 2019 р. та на 10591 тис. грн. у порівнянні із 2020 р.

Таблиця 2.1.

Аналіз основних економічних показників діяльності ТОВ «Полтавське»

Показники	Звітний період			Відхилення			
	2019 р.	2020 р.	2021 р.	Абсолютне (+;-)		Відносне (%)	
				2021 р./ 2019 р.	2021 р./ 2020 р.	2021 р./ 2019 р.	2021 р./ 2020 р.
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	16589	7850	24978	8389	17128	+50,57	+218,19
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	13028	5056	11593	-1435	6537	-11,01	+129,29
Прибуток від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	3561	2794	13385	9824	10591	+275,88	+379,06
Чистий прибуток (збиток), тис. грн.	-2444	-2052	10008	7564	7956	-509,49	-587,72
Дебіторська заборгованість, тис. грн.	10	520	18	8	-502	+80,00	-96,54
Кредиторська заборгованість, тис. грн.	0	0	0	0	0	0	0
Основні засоби, тис. грн.	5137	5186	11737	6600	6551	+128,48	+126,32
Знос основних засобів, тис. грн.	3224	3616	3919	695	303	+21,56	+8,38
Середньооблікова чисельність працівників, чол.	20	20	20	0	0	0,00	0,00
Середньомісячна заробітна плата, грн.	4483	6366	7358	2875	992	+64,13	+15,58

Найнижчою можна вважати ефективність діяльності ТОВ «Полтавське» у 2020 р., оскільки за незначних значень чистого доходу від реалізації продукції – 7850 тис. грн., досить значними були витрати: собівартість реалізованої продукції – 5056 тис. грн., адміністративні витрати – 5906 тис. грн. (рис. 2.1).

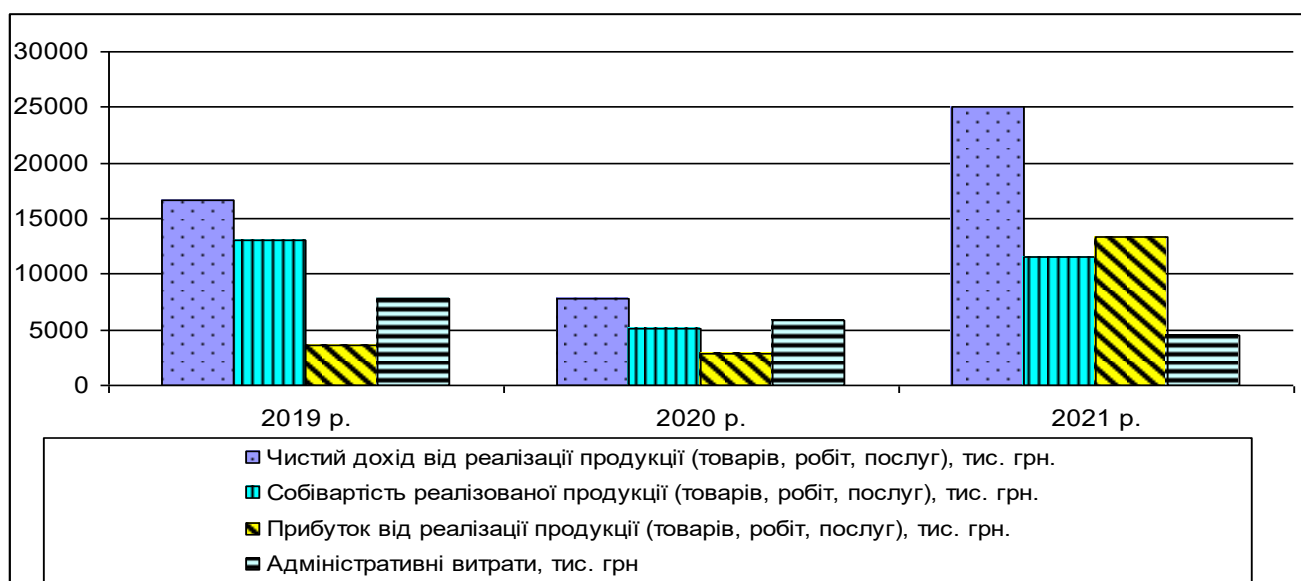


Рис. 2.1. Ключові показники доходів і витрат ТОВ «Полтавське» у 2019-2021 рр.

Як бачимо, на величину чистого прибутку підприємства суттєво впливають витрати. Досліджуючи структуру операційних витрат підприємства за їх видами, слід вказати на те, що найбільшу питому вагу у структурі таких витрат займають матеріальні витрати та інші операційні витрати (рис. 2.2).

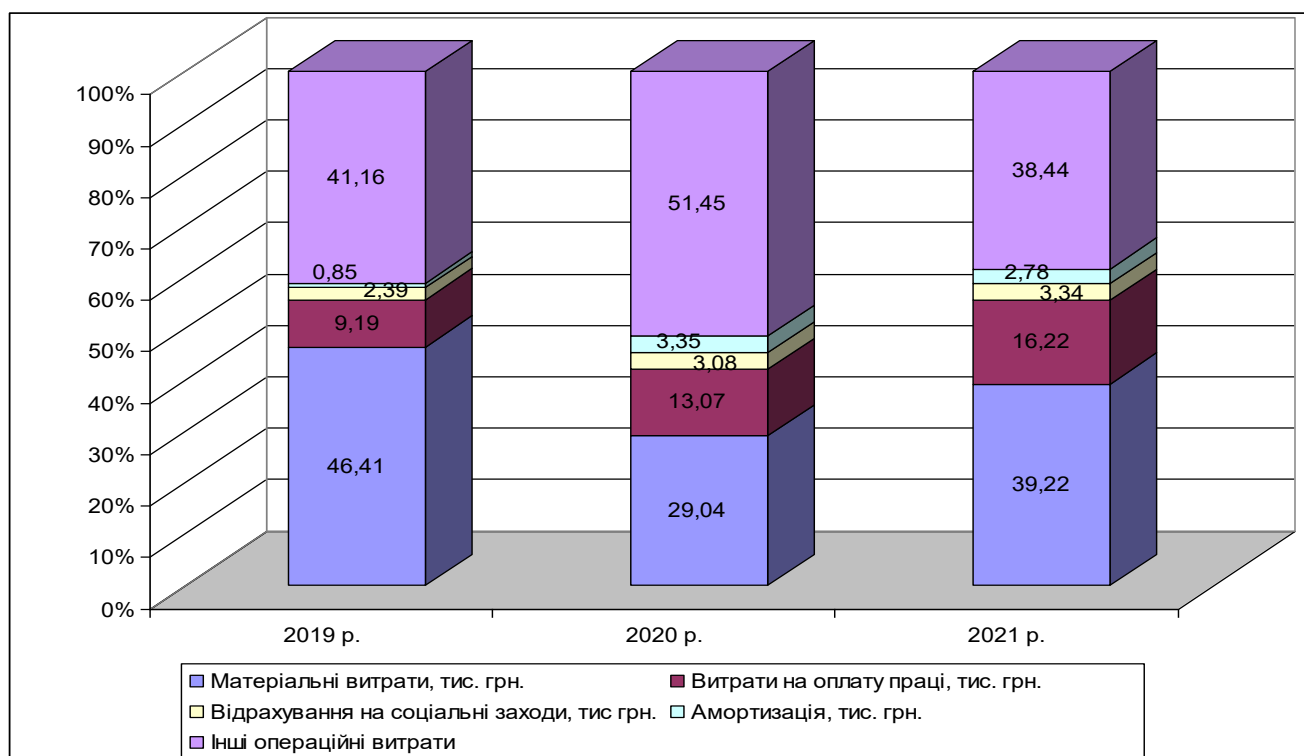


Рис. 2.2. Структура операційних витрат ТОВ «Полтавське» у 2019-2021 рр.

Причому, якщо у 2019 р. та 2021 р. матеріальні витрати посідали перше місце у структурі витрат, займаючи відповідно 46,41% та 39,22%, то у 2020 р. вони становили лише 29,04% загальних витрат, поступившись першим місцем іншим операційним витратам, які у 2020 р. склали 51,45% - тобто більше половини загальних витрат.

Витрати на оплату праці, хоча й зростають впродовж досліджуваного періоду: з 9,19% – у 2019 р., до 13,07% – у 2020 р. та до 16,22% – у 2021 р., проте традиційно займають третє місце у загальній структурі витрат. Динаміка витрат на оплату праці в абсолютному вираженні, наведена на рис. 2.3, засвідчує їх постійне зростання: у 2020 р. порівняно із 2019 р. – на 42%, а у 2021 р. порівняно із 2020 р. – на 15,6%.

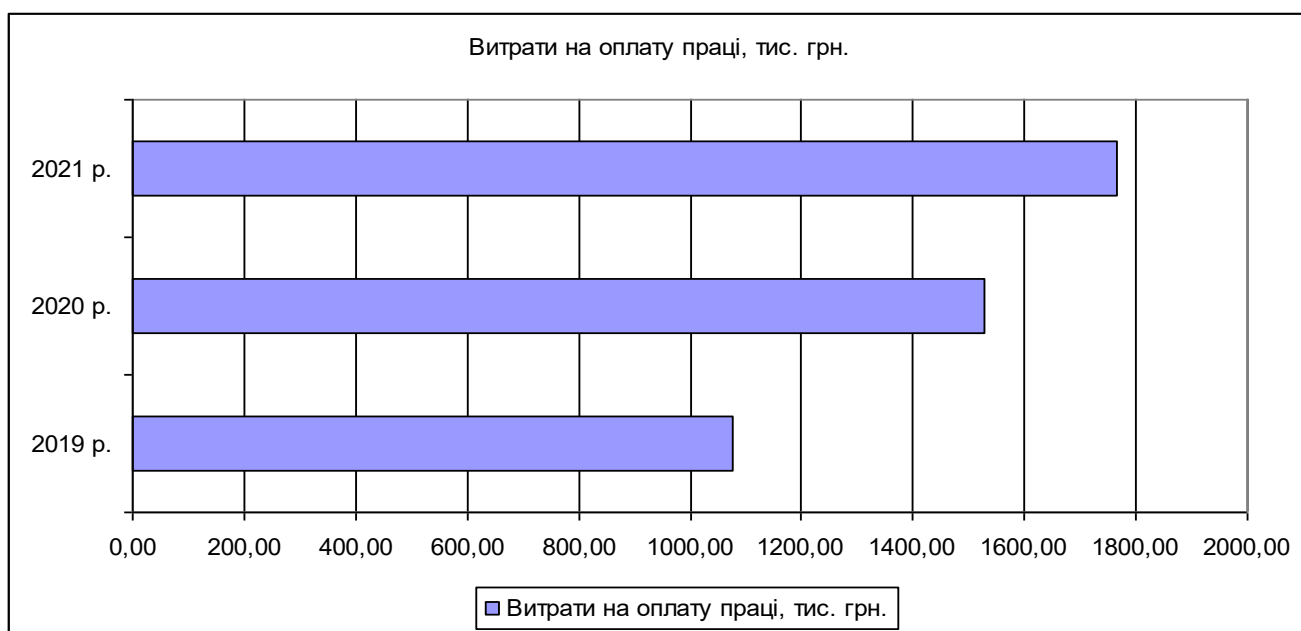


Рис. 2.3. Динаміка витрат на оплату праці ТОВ «Полтавське» у 2019-2021 рр.

В цілому, не значні обсяги витрат на оплату праці у загальних витратах підприємства пояснюється тим, що величина середньомісячної заробітної плати працівників ТОВ «Полтавське» не суттєво перевищує її мінімальний розмір, який встановлений на державному рівні. Так, у 2019 р. середньомісячна заробітна плата працівників ТОВ «Полтавське» становила 4483 грн, що лише на 7,5%

більше ніж встановлений на той час її мінімальний рівень (4173 грн. – у 2019 р.), у 2020 р. – 6366 грн., що на 27,3% більше ніж її мінімальний рівень (5000 грн. – у 2020 р.), а у 2021 р. – 7358 грн., що на 22,6% вище від її мінімального рівня (6000 грн. – у 2021 р.).

Незначними у структурі операційних витрат є амортизаційні витрати та відрахування на соціальні заходи, рівень яких коливається на значенні близько 3%.

Негативно вплинути на показники фінансових результатів у 2020 р. могла наявність значної дебіторської заборгованості, що є свідченням вилучення тих коштів, які є власністю підприємства його контрагентами та провадження підприємством необачної кредитної політики у відношенні дебіторів.

Оцінюючи наявні джерела формування основного та оборотного капіталу ТОВ «Полтавське» слід вказати на те, що підприємство під час провадження своєї господарської діяльності використовує в якості джерел фінансування виключно власний капітал не залучаючи в оборот підприємства жодного виду залучених джерел (ні довгострокових, ні короткострокових). Тенденції зміни власного капіталу в повній мірі відповідають тенденціям зміни величини необоротних та оборотних активів підприємства (рис. 2.4).

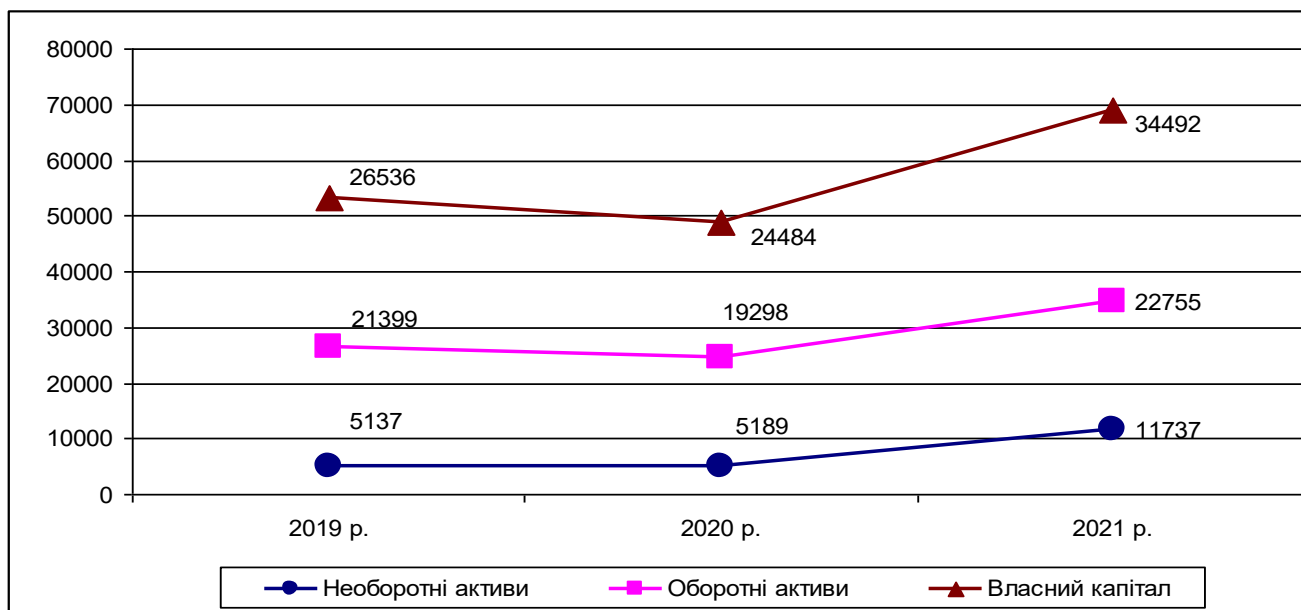


Рис. 2.4. Динаміка зміни величини власного капіталу, необоротних та оборотних активів ТОВ «Полтавське» у 2019-2021 рр.

З метою більш детальної оцінки та аналізу фінансового стану ТОВ «Полтавське» розрахуємо основні фінансові показники його діяльності (табл. 2.2).

Враховуючи специфіку діяльності ТОВ «Полтавське» та його приналежність до сфери аграрного бізнесу, одним із показників, який характеризує потенційні можливості підприємства до провадження основної виробничої діяльності є наявність основних засобів в необхідній кількості та в належному технічному стані. Розрахунки, наведені в табл. 2.2, свідчать, що необоротні активи підприємства представлені виключно основними засобами. Частка основних засобів в активах підприємства має тенденцію до щорічного зростання.

Таблиця 2.2.

Оціночні показники фінансового стану ТОВ «Полтавське»

Назва показника	Значення показника		
	2019 р.	2020 р.	2021 р.
2	3	4	5
Частка необоротних активів в активах	19,36	21,18	34,03
Частка основних засобів в активах	19,36	21,18	34,03
Коефіцієнт зносу основних засобів, %	0,39	0,41	0,25
Частка оборотних активів в активах	80,64	78,82	65,97
Коефіцієнт мобільності активів	4,17	3,72	1,94
Коефіцієнт оборотності активів	0,63	0,32	0,72
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	1658,90	15,10	1387,67
Строк погашення дебіторської заборгованості, днів	0,22	23,85	0,26
Коефіцієнт оборотності запасів	1,62	0,39	0,80
Період одного обороту запасів, днів	222,69	923,28	450,61
Коефіцієнт оборотності власного капіталу	0,63	0,32	0,72
Коефіцієнт фінансової автономії	1,00	1,00	1,00
Коефіцієнт фінансової залежності	1,00	1,00	1,00
Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	0,00	0,00	0,00

Так, впродовж 2019-2021 рр. питома вага основних засобів в активах підприємства зросла з 19,36% у 2019 р. до 21,18 % - у 2020 р. та 34,03% - у 2021 р., тобто впродовж трьох років частка основних засобів в активах зросла майже

вдвічі, що свідчить про нарощування виробничого потенціалу підприємства та його виробничих потужностей. В абсолютному вираженні вартість основних засобів за досліджуваний період зросла на 52 тис. грн. у 2020 р. порівняно з 2019 р. та на 6548 тис. грн. у 2021 р. порівняно із 2020 р.

З метою оцінки технічного стану основних засобів на досліджуваному підприємстві нами було розраховано коефіцієнт зносу, величина якого, як свідчать дані табл. 2.2 впродовж 2019-2021 рр. не мала сталої тенденції до зростання, чи навпаки, зниження, оскільки його значення коливалося в межах від 0,39% у 2019 р., до 0,41% - у 2020 р. та до 0,25% у 2021 р. Проте, суттєве зниження величини даного показника у 2021 р. порівняно із попередніми роками, свідчить про основлення складу основних засобів протягом 2021 р., що означає покращення технічного стану основних засобів підприємства. Підтвердженням цьому також є зростання вартості основних засобів в абсолютних величинах у 2021 р. порівняно із попередніми роками.

Результати поточної діяльності підприємства та його фінансовий стан значною мірою залежать від наявності, стану, інтенсивності та ефективності використання оборотних активів, які являються найбільш мобільною частиною капіталу. Частка оборотних активів в активах підприємства за досліджуваний період поступово знижувалася з 80,64% у 2019 році до 78,82% у 2020 р. та до 65,97% у 2021 р., що пояснюється відповідними тенденціями зростання необоротних активів. Проте, оцінюючи співвідношення необоротних та оборотних активів підприємства, слід враховувати який реальний рівень виробничого потенціалу має підприємство. А це можна з'ясувати, визначивши величину коефіцієнта реальної вартості майна. Проведені на основі даних фінансової звітності ТОВ «Полтавське» розрахунки, свідчать, що рівень забезпеченості операційної діяльності підприємства засобами виробництва впродовж всього періоду дослідження зростає (рис. 2.5), тобто частка засобів виробництва у загальній вартості майна зростає, а отже відбувається нарощування виробничого потенціалу.



Рис. 2.5. Динаміка зміни показника виробничого потенціалу ТОВ «Полтавське» у 2019-2021 рр.

Стабільність фінансового стану підприємства у значній мірі залежить від оптимальності розміщення оборотних активів за стадіями крогообігу: постачання, виробництва та збуту продукції. Для характеристики оборотності капіталу за відповідними стадіями нами були розраховані: коефіцієнт оборотності активів; коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості, коефіцієнт оборотності запасів та періоди оборотності запасів та дебіторської заборгованості. Зростання оборотності слід визнавати як позитивний фактор, оскільки із зростанням оборотності знижується період перебування капіталу на тій чи іншій стадії.

Як свідчать розрахунки, величина коефіцієнта оборотності активів за досліджуваний період змінювалася не рівномірно: з рівня 0,63 в.п. – у 2019 р., його величина знизилася до 0,32 в.п. – у 2020 р. та зросла до позначки 0,72 в.п. – у 2021 р. (табл. 2.2), що є позитивною тенденцією та свідчить про зростання величини виручки, яка припадає на одиницю коштів, що були інвестовані в активи.

Не однозначною є ситуація відносно показників оборотності дебіторської заборгованості та періоду її погашення. Враховуючи значну за обсягами, та скоріше за все, нетипову для досліджуваного підприємства величину дебіторської

заборгованості, яка утворилася у 2020 р., коефіцієнт оборотності у цьому році мав дуже низьке значення, що, відповідно призвело до тривалого часу її індексації. Так, якщо у 2019 р. період погашення дебіторської заборгованості підприємству становив 0,22 дня, а у 2021 р. – 0,26 дня, тобто менше одного дня, то у 2020 р. він складав близько 24 днів.

Досить повільним є період обороту капіталу в запасах, що насамперед пов'язано із специфікою сфери аграрного бізнесу, проте враховуючи, що період обороту запасів у 2020 р. становив 923,28 днів (близько 2,5 років), а у 2021 р. – 450,61 днів (близько 1,2 року), це є свідченням нагромадження запасів та потребує перегляду політики постачання.

Величина коефіцієнта оборотності власного капіталу дозволяє зробити висновки про його прибутковість, оскільки показує розмір прибутку, що припадає на одиницю власного капіталу. Значення коефіцієнта оборотності власного капіталу було найбільшим у 2021 р. й дорівнювало 0,72 в.п., тобто на 1 гривню власного капіталу, що вкладений в оборот підприємства припадало 0,72 грн. прибутку, що на 0,10 грн. більше ніж у 2019 р., та на 0,40 грн. більше у порівнянні з 2020 р. Наведене свідчить про підвищення прибутковості власного капіталу впродовж досліджуваного періоду.

Враховуючи, що основним джерелом фінансування господарської діяльності ТОВ «Полтавське» у 2019-2021 рр. був власний капітал, можемо зробити висновок про повну його фінансову автономію та незалежність, що підтверджується величиною розрахованих коефіцієнтів фінансової автономії та фінансової незалежності, значення яких дорівнює 1. Проте такий підхід до фінансування діяльності підприємства не завжди є виправданим з точки зору забезпечення розширення діяльності та подальшого нарощування обсягів виробництва.

Оцінка ефективності використання капіталу підприємства та в цілому загальна оцінка діяльності підприємства здійснюється на основі показників рентабельності. З метою проведення такої оцінки нами були розраховані

показники: рентабельності активів; рентабельності власного капіталу; валової рентабельності; рентабельності продукції; операційної рентабельності та чистої рентабельності (рис. 2.6).

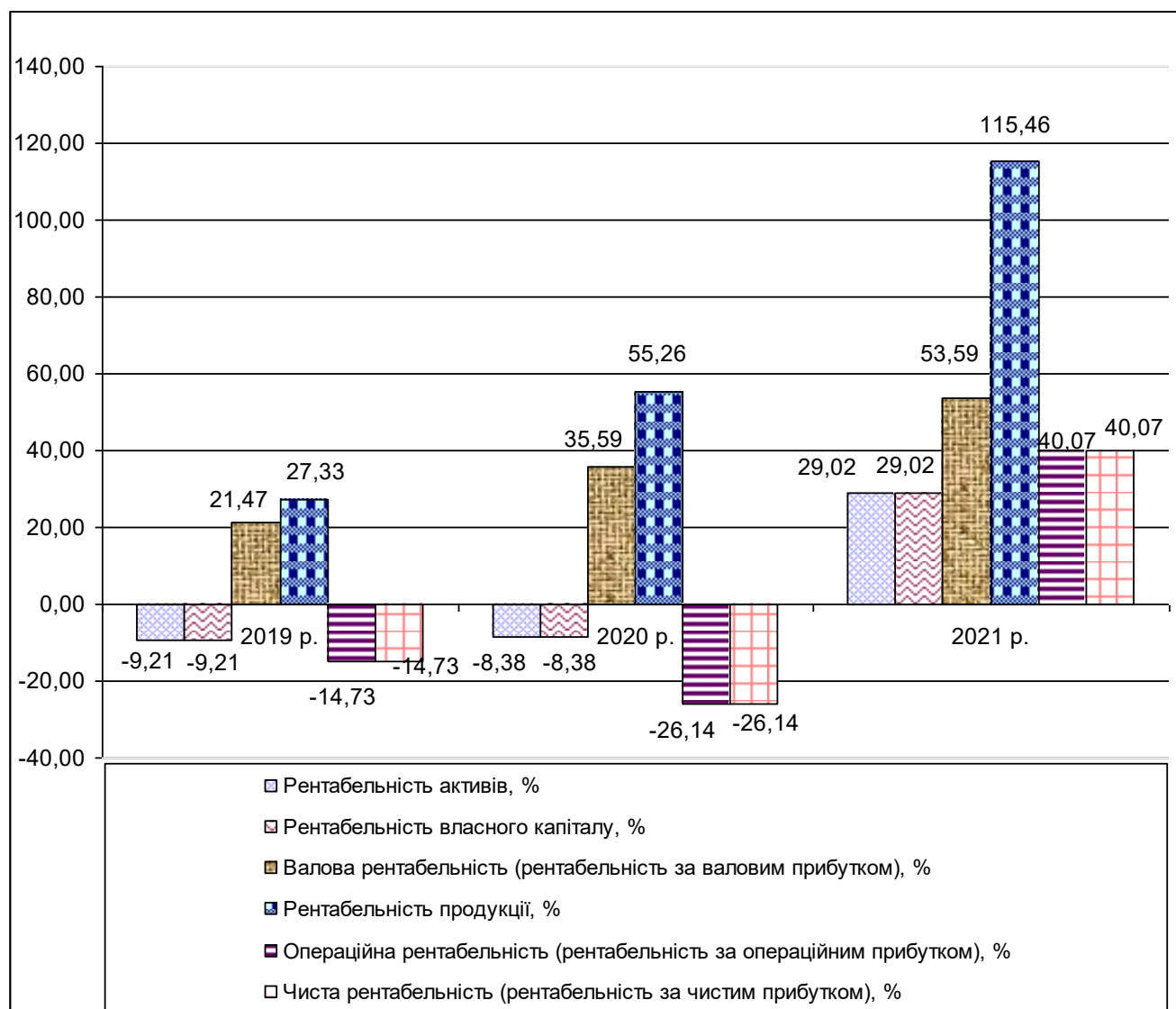


Рис. 2.6. Динаміка показників рентабельності ТОВ «Полтавське» у 2019-2021 рр.

Як свідчать проілюстровані дані на рис. 2.6, повністю ефективною діяльність підприємства можна визнати лише у 2021 р., оскільки лише в даному звітному періоді всі показники рентабельності мали позитивне значення, що засвідчує ефективність понесених витрат, ефективність вкладеного капіталу та ефективність використання майна і ресурсів. Низькі показники рентабельності у 2019-2020 рр. пояснюється, насамперед, збитковою операційною діяльністю впродовж цих років.

Проведений аналіз основних фінансово-економічних показників діяльності ТОВ «Полтавське» у 2021-2021 рр., свідчить про підвищення ефективності діяльності підприємства впродовж 2021 р., нарощення його виробничого потенціалу, збільшення власного капіталу та незалежність від зовнішніх джерел фінансування.

Проте, з урахуванням перспектив подальшого розширення масштабів діяльності підприємства та обсягів виробництва, вбачаємо за можливе порекомендувати керівництву та власникам, для фінансування своєї діяльності використовувати не лише власний капітал, а й залучений.

2.2. Організація обліку заробітної плати працівників ТОВ «Полтавське» та його інформаційне забезпечення

Процес організації обліку заробітної плати працівників ТОВ «Полтавське» являє собою комплекс взаємопов'язаних ій, що включає: кадровий облік (ведення кадрової документації щодо прийому, звільнення працівників, надання відпусток, формування наказів на відрядження, доплати, премії, винагороди, компенсації); первинний облік використання робочого часу та облік виконаних відрядних робіт; облік нарахування основної заробітної плати, додаткової заробітної плати та інших заохочувальних і компенсаційних виплат; облік оподаткування заробітної плати; виплата заробітної плати, її документальне оформлення та облік.

Основним локальним нормативним документом, який на ТОВ «Полтавське» регламентує відносини між адміністрацією та трудовим колективом щодо організації виробництва і праці, оплати праці, встановлення форм, систем, розмірів заробітної плати та інших трудових виплат, гарантій компенсацій, соціально-побутових пільг, режиму роботи, тривалості робочого часу і відпочинку працівників, участі трудового колективу у формуванні, розподілі і використанні прибутку підприємства та вирішення інших питань, які стосуються

інтересів працівників, є колективний договір (додаток В). Колективний договір ТОВ «Полтавське» включає одинадцять розділів та дев'ять додатків, зокрема:

- розділ 1 «Загальні положення» - висвітлює загальні підходи щодо визначення сторін колективного договору, правил його підписання та чинності»

- розділ 2 «Організація виробництва, праці, забезпечення продуктивної зайнятості» - містить положення, які визначають особливості організації виробництва, праці, обов'язки адміністрації щодо попередження працівників про істотні зміни в організації виробництва та праці, а також визначає права і зобов'язання працівника і адміністрації щодо забезпечення продуктивної зайнятості;

- розділ 3 «Встановлення гарантій, компенсацій і пільг» - визначає зобов'язання адміністрації щодо упередження та зменшення захворюваності і виробничого травматизму, надання вільного часу працівникам для проходження медичних оглядів, отримання медичної допомоги, відвідування державних органів для вирішення необхідних житлово-побутових проблем;

- розділ 4 «Режим роботи, тривалість робочого часу і відпочинку» - регламентує режим роботи на підприємстві (початок роботи о 8.00, закінчення роботи о 17.00, перерва для відпочинку і харчування - з 12.00 до 14.00), визначає узгоджене між сторонами договору збільшення тривалості робочого дня більше ніж на 40 годин на тиждень у період напружених сільськогосподарських робіт, визначає тривалість щорічної відпустки для різних категорій працівників та з урахуванням їх особливого соціального статусу, а також умови відкликання з відпустки;

- розділ 5 «Прийом і звільнення працівників» - регламентує процедури прийому та звільнення, права і обов'язки сторін договору, що пов'язані із цими процедурами;

- розділ 6 «Умови і охорона праці» - визначає зобов'язання адміністрації щодо забезпечення організації належних умов праці на робочому місці, безпеку технологічних процесів, машин, механізмів, обладнання, інших засобів виробництва, наявність засобів захисту, відповідність санітарно-побутових умов

чинним нормативам, а також відповідальність адміністрації за недотримання належних умов охорони праці. Крім того передбачені зобов'язання та відповідальність працівників за дотримання встановлених правил з охорони праці;

- розділ 7 «Соціальні пільги і гарантії» - визначає перелік соціальних пільг і гарантій, які надаються працівникам за певних умов;

- розділ 8 «Умови регулювання фонду оплати праці і встановлення міжпосадових відносин в оплаті праці» - містить положення, що регламентують міжпосадові відносини в оплаті праці, визначення розмірів посадових окладів, умови регулювання фонду оплати праці, умови надання певних заохочувальних та компенсаційних виплат, а також порядок виплати заробітної плати за першу половину місяця (аванс – 21 числа) та за другу половину місяця (заробітна плата – 05 числа);

- розділ 9 «Гарантії діяльності представницьких організацій працівників» - визначає свободу організації і діяльності ради трудового колективу щодо вирішення питань трудових відносин, заробітної плати, соціальних пільг і гарантій працівників;

- розділ 10 «Відповідальність сторін, вирішення спорів» - регламентує відповідальність сторін договору за невиконання чи неналежне виконання умов договору, порушення трудового законодавства;

- розділ 11 «Прикінцеві положення» - визначає порядок набрання чинності договору, строки його дії, порядок внесення змін і доповнень, звітування про виконання умов договору.

Невід'ємною складовою колективного договору є додатки до нього, які деталізують та конкретизують окремі питання регулювання трудових відносин на підприємстві та питання оплати праці:

- додаток 1 – комплексні заходи щодо встановлення нормативів безпеки, гігієни праці та виробничого середовища, підвищення існуючого рівня охорони праці, запобігання випадкам виробничого травматизму, професійних захворювань та аварій в ТОВ «Полтавське»;

- додаток 2 – перелік категорій працівників, що мають право на надання відпустки у зручний для них час;

- додаток 3 – перелік професій і посад працівникам, яким підтверджено право на щорічну додаткову відпустку за роботу із шкідливими і важкими умовами праці згідно атестації робочих місць за умовами праці;

- додаток 4 – перелік професій і посад працівників, яким підтверджено право на доплати до тарифних ставок або посадових окладів за роботу із шкідливими та важкими умовами праці;

- додаток 5 – перелік професій і посад працівників, яким видається безкоштовно мило, миючі засоби;

- додаток 6 – перелік професій і посад робітників, яким видається безкоштовно спецодяг, спецвзуття та інші засоби індивідуального захисту;

- додаток 7 – список осіб, відповідальних за стан охорони праці та техніки безпеки, пожежної безпеки по товариству;

- додаток 8 – перелік професій і посад працівникам, які за своїми посадовими обов'язками працюють за компютером, мають право на щорічну додаткову відпустку за умовами праці;

- додаток 9 – перелік професій і посад працівникам, яким підтверджено право на щорічну додаткову відпустку за роботу із шкідливими і важкими умовами праці згідно атестації робочих місць за умовами праці.

Як визначено у прикінцевих положеннях колективного договору ТОВ «Полтавське», строк його дії – 5 років, проте, зазначено, що після закінчення терміну дії договору, його положення продовжують діяти до прийняття нового колективного договору.

Одними з основних локальних нормативних документів підприємства, які є визначальними для розрахунку заробітної плати працівників, являється штатний розпис (додаток Д) та тарифні ставки (додаток Е).

Штатний розпис ТОВ «Полтавське» затверджується наказом по товариству та підписується директором. Цей документ містить перелік структурних підрозділів в межах яких визначені посади із зазначенням коду класифікатора

професій (ЗКПТР) та вказівкою кількості штатних одиниць таких професій, посадових окладів (місячної тарифної ставки), або годинної тарифної ставки в розрізі професій по підприємству, види та розміри доплат, а також місячний фонд заробітної плати (додаток Д).

Тарифні ставки по ТОВ «Полтавське» також затверджуються наказом по товариству та підписується директором. Тарифні ставки встановлені за категоріями працівників та розрядами робіт в розрізі певних видів робіт (на ручних роботах в рослинництві, для трактористів-машиністів, на ремонтних роботах тощо). В табл. 2.3 наведено фрагмент тарифних ставок ТОВ «Полтавське» (додаток Е).

Таблиця 2.3.

Фрагмент тарифних ставок по ТОВ «Полтавське»

Категорії працівників	Розряди робіт					
	I	II	III	IV	V	VI
<i>Коефіцієнти міжрозрядних співвідношень</i>	1,0	1,09	1,20	1,35	1,55	1,80
<i>На ручних роботах в рослинництві, грн.</i>						
Погодинно	40,46	44,10	48,55	54,62	62,71	72,83
За 7 год.роботи	283,22	308,70	339,85	382,34	438,97	509,81
Відрядні (коеф.1,06) за 1 год.роботи	42,89	46,75	51,46	57,90	66,47	77,20
Відрядні за 7 год.роботи	300,23	327,25	360,22	405,30	465,29	540,40
<i>Трактористи - машиністи (II група), (коеф. 1,29), грн.</i>						
Погодинно	52,19	56,89	62,63	70,46	80,89	93,94
За 7 год.роботи	365,33	398,23	438,41	493,22	566,23	657,58
Відрядні (коеф.1,06)	55,32	60,30	66,39	74,69	85,74	99,58
Відрядні за 7 год.роботи	387,24	422,10	464,73	522,83	600,18	697,06

Економічні та організаційні засади оплати праці, стимулювання за кінцевими результатами працівників, які перебувають у трудових відносинах з ТОВ «Полтавське», систему оплати праці, її структуру, строки і періодичність виплати заробітної плати, інші питання оплати праці працівників регламентує Положення про оплату праці працівників ТОВ «Полтавське», яке затверджується

наказом директора підприємства та погоджується з трудовим колективом через уповноваженого від імені трудового колективу представляти їх інтереси.

Відповідно до Положення про оплату праці, затвердженого наказом № 34 від 16.12.2019 р. (додаток Ж), дерелом коштів на оплату праці є частина доходу та інші кошти, одержані у результаті господарської діяльності товариства відповідно до чинного законодавства. Критеріями рівня оплати праці працівників товариства є:

- результати господарської діяльності та рівень доходності товариства;
- внесок кожного працівника з урахуванням фактично відпрацьованого часу і результатів його роботи;
- посадові оклади працівників, визначені на основі тарифної системи оплати праці відповідно до норм чинного законодавства України, колективного договору і штатного розкладу.

Для керівників, спеціалістів ТОВ «Полтавське» оплата праці здійснюється згідно посадового окладу (це норма оплати праці за місячну норму відпрацьованого часу), встановленого штатним розписом товариства. При цьому в положенні зазначено, що посадовий оклад не може бути меншим за прожитковий мінімум, встановлений для працездатних осіб на 1 січня календарного року.

Для трактористів-машиністів сільськогосподарського виробництва, водіїв автотранспортних засобів на ТОВ «Полтавське» застосовується відрядна форма оплати праці, яка розраховується як відношення тарифної ставки до норми виробітку. Розряди робіт за категоріями працівників визначаються за тарифно-кваліфікаційними довідниками.

Заробітна плата працівників ТОВ «Полтавське» складається з основної, додаткової заробітної плати, заохочувальних та компенсаційних виплат.

Основною заробітною платою є винагорода, яка виплачується працівникам за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норм часу, норм виробітку). Основна заробітна плата на ТОВ «Полтавське» встановлюється у вигляді:

а) годинних тарифних ставок, відрядних розцінок для трактористів – машиністів сільськогосподарського виробництва, водіїв автотранспортних засобів; окладів – для робітників з комплексного обслуговування сільськогосподарського виробництва;

б) посадових окладів, встановлених працівникам відповідно до штатного розкладу (директор товариства, головний бухгалтер, керуючий сільськогосподарською ділянкою (завідуючий током), бухгалтер, оператор комп'ютерного набору, відповідальна за кадрове діловодство, електрик, обліковець сільськогосподарського виробництва, обліковець з реєстрації бухгалтерських даних).

Додатковою заробітною платою є винагорода за працю понад встановленої норми, за трудові успіхи та винахідливість, а також за особливі умови праці. На ТОВ «Полтавське» вона включає: надбавки, доплати, передбачені чинним законодавством; гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством.

До заохочувальних і компенсаційних виплат, що передбачені положенням про оплату праці на ТОВ «Полтавське» належать такі виплати:

- за роботу із шкідливими і важкими умовами праці – у розмірі 4% від прямої оплати (машиніст зерноочищувальних машин);

- за роботу із шкідливими і важкими умовами праці – у розмірі 10% від прямої оплати (трактористам – машиністам сільськогосподарського виробництва, водіям автотранспортних засобів, робітникам з комплексного обслуговування сільськогосподарського виробництва зайнятим на внесенні мінеральних добрив, (гербіцидів) згідно колективного договору;

- одноразові винагороди (заохочення), не пов'язані з конкретними результатами праці, до ювілейних та пам'ятних дат, у грошовій формі;

- у зв'язку з ювілеєм (30, 40, 50, та 60 років) у розмірі 1000,00 гривень.

Документи, на підставі яких здійснюється нарахування заробітної плати працівникам ТОВ «Полтавське» за підсумками роботи за місяць є:

- штатний розпис;

- табель обліку робочого часу;
- первинні бухгалтерські документи, які підтверджують обсяг виконаних робіт, виробленої продукції, виконаних послуг та підписані обліковцем;
- наказ про нарахування інших заохочувальних та компенсаційних виплат.

Розглянемо особливості оплати праці на ТОВ «Полтавське» окремих категорій працівників, зокрема, оплати праці трактористів – машиністів сільськогосподарського виробництва, які задіяні на різних роботах:

- на механізованих роботах у рослинництві оплата здійснюється відрядно;
- на тракторно - транспортних роботах, а також на обслуговуванні механізованих робіт в рослинництві (переміщення сільськогосподарських машин, механізмів, технологічне налаштування, буксирування техніки тощо), а також при неможливості визначення обсягів робіт і встановлення відрядних розцінок – здійснюється згідно фактично відпрацьованого часу за погодинними тарифними ставками 1-3 розряду тракториста – машиніста.

Оплата праці за холості переїзди техніки до місця виконання роботи і назад в межах 5 км нараховується при встановленні норми виробітку в підготовчо - заключних роботах і окремо не нараховується. Якщо відстань переїзду до місця виконання робіт чи назад перевищує 5 км – оплата праці нараховується погодинно, виходячи з тарифної ставки 2 розряду трактористів – машиністів.

Існують також особливості оплати праці працівників, які задіяні на збиранні врожаю. До збиральних робіт допускаються кваліфіковані працівники, які мають посвідчення відповідної категорії, пройшли інструктаж з пожежної безпеки та охорони праці. Норми виробітку встановлюються виходячи із нормальних умов збирання врожаю та кондиційної вологості рослинної маси. Якщо норма не може бути виконана по причині підвищеної вологості хлібостою, полеглості, забур'яненості, тощо – застосовуються норми виробітку визначені хронометражним шляхом і затверджені у встановленому порядку. Тарифікація робіт, пов'язаних із збиранням врожаю (пряме комбайнування ранніх, пізніх культур) здійснюється по 6 розряду трактористів – машиністів (польові роботи).

З метою забезпечення якісного збирання врожаю комбайн обслуговує екіпаж із двох трактористів – машиністів. Оплата праці помічника комбайнера встановлюється на рівні 80% заробітку тракториста – машиніста. При роботі в екіпажі двох рівнозначних трактористів – машиністів 100% заробітку ділиться між ними порівну, тобто по 50% кожному. За умови роботи одного тракториста – машиніста йому нараховується доплата за роботу без помічника в розмірі 50%.

Оплата праці механізаторів на перевезенні зерна від комбайнів бункером – накопичувачем здійснюється за перевезену тонну, або погодинно по 3 розряду трактористів – машиністів (польові роботи).

Оплата на збиранні здійснюється за відрядними розцінками згідно норм виробітку та відповідних тарифних розрядів:

- ранніх та пізніх культур за зібрану екіпажем тонну;
- трактористам – машиністам які задіяні на тюкуванні соломи оплата праці нараховується по 5 розряду тракториста – машиніста;
- перевезення соломи (в т.ч. тюкованої) тракторними причепами тарифікується по 2 розряду трактористів – машиністів (польові роботи) в залежності від групи тракторів і оплачується відрядно за кожен перевезену тонну.

Трактористам – машиністам, які чітко закріплені на обслуговуванні конкретної посівної техніки – оплата праці нараховується по 5 розряду трактористів машиністів та нараховується 10% доплати за шкідливі умови праці.

Трактористам – машиністам, які зайняті на підвезенні мінеральних добрив, оплата праці нараховується у розмірі 80% від оплати тракториста – машиніста, задіяного на сівбі, та 10% за шкідливі умови праці.

Обслуговуючому персоналу (робітники) оплата праці нараховується у розмірі 70% від оплати тракториста – машиніста, задіяного на сівбі, та додатково 10% за шкідливі умови праці.

Встановлені у товаристві відрядні розцінки затверджуються разом з відповідними нормами праці директором ТОВ «Полтавське».

Оплата праці водіїв транспортних засобів здійснюється за відрядними та погодинними розцінками. Для розрахунку розцінок, в нормах часу для

вантажного автотранспорту враховано час на пробіг, а також час на вантажно – розвантажувальні та підготовчо – заключні роботи перед виїздом і після повернення в гараж. Усунення експлуатаційних несправностей, що виникають під час рейсу і не потребують розбирання вузлів і механізмів автомобіля, покладається на водія і окремо не оплачується. На ремонті і технічному обслуговуванні автомобілів тарифікація роботи водіїв здійснюється по 1 – 6 розряду за ставками ремонтних робіт.

Під час здійснення вантажних перевезень заробітна плата працівникам нараховується виходячи з наступного:

- оплата проводиться за обсяг вантажоперевезень, згідно відрядних розцінок за 1 т-км та за 1 т перевезеного вантажу (з урахуванням затрат часу на завантаження-розвантаження);

- водіям які перевозять зерно від комбайна на відстань більше 20 км, заробітна плата нараховується, виходячи з встановленої погодинної тарифної ставки за тонно-км. Водіям, які працюють на автомобілях з причепами, оплата праці здійснюється за всі перевезені тонни і тонно кілометри, але за розцінками, установленими для таких же автомобілів без причепа.

Чинним положенням про оплату праці ТОВ «Полтавське» передбачена також матеріальна відповідальність за перевитрачання паливно-мастильних матеріалів (ПММ) зверх норм. Якщо в результаті виконання певних робіт відбулася перевитрата ПММ і на це не складено відповідного акта з поясненням причин перевитрати за (підписом обліковця) - перевитрата вважається з вини працівника. Акт має бути складеним не пізніше дозаправки паливного бака. У разі відсутності Акта, відповідальність за перевитрати покладається на обліковця.

За перевитрату паливно – мастильних матеріалів з вини трактористів – машиністів, водіїв з них утримується 100% вартості перевитрачених ПММ на підставі договору про матеріальну відповідальність, згідно законодавства України. Вартість ПММ оцінюється за ринковими цінами на момент виявлення перевитрати. Розмір перевитрати паливо-мастильних матеріалів визначається на підставі даних первинного бухгалтерського обліку та діючих норм.

Оплата праці на токових роботах з використанням зерноочисних машин нараховується відрядно згідно встановлених норм виробітку. Оплата праці робітників на ремонтах токової техніки здійснюється погодинно за тарифною ставкою 2 розряду ремонтних робіт. Оплата праці робітників на ЗАВ-20, ЗАВ-40 на ремонтних роботах проводиться по 3 розряду ремонтних робіт. Оплата праці робітників на ЗАВ-20, ЗАВ-40 на очистці зерна проводиться по 3 розряду тракториста - машиніста за виконану норму очистки.

Як вже зазначалося, відповідно до умов колективного договору та положення про оплату працівників ТОВ «Полтавське» заробітна плата виплачується регулярно в робочі дні в строки, двічі на місяць через проміжок часу, що не перевищує шістнадцяти календарних днів:

- 21 числа поточного місяця – виплачується заробітна плата за першу половину місяця з 1 по 15;
- 5 числа наступного місяця – виплачується заробітна плата за другу половину місяця з 16 по 30 (31).

У випадку, якщо день виплати заробітної плати збігається з вихідним, святковим або неробочим днем, заробітна плата виплачується напередодні. У разі затримки виплати заробітної плати на один і більше місяців, працівникам проводиться нарахування та виплата компенсації втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати.

За бажанням працівників згідно поданих заяв, в товаристві може здійснюватися виплата заробітної плати через установу банку, відповідно до чинного законодавства.

Облік контингенту особового складу працівників ТОВ «Полтавське» здійснюється особою, відповідальною за кадрове діловодство у відповідності до виданих наказів директора. Оформлення первинних документів на прийняття, звільнення з роботи чи переведення на іншу роботу, здійснюють на підставі заяв працівників, відповідно до яких потім формуються: наказ про прийняття на роботу; наказ про припинення трудового договору; наказ про переведення на іншу роботу.

Особа, відповідальна за кадрове діловодство у ТОВ «Полтавське» на кожного працівника, який прийнятий на роботу, відкриває особову картку, у якій працівникові присвоюється табельний номер та робить відповідний запис про прийняття на роботу працівника в його трудовій книжці.

Безпосереднє нарахування заробітної плати здійснюється на основі табеля обліку використання робочого часу (додаток 3). Табель ведеться у розрізі штатних працівників підприємства із зазначенням їх прізвища, ініціалів та посади, а також табельного номера. Для кожного працівника у таблиці відводиться окремий рядок, де робляться відмітки про явку чи неявку працівника на роботу та використання робочого часу засобом безперервної реєстрації. У таблиці обліку використання робочого часу фіксуються дні та години, які були відпрацьовані кожним конкретним працівником підприємства за місяць, а також причини з яких працівник не відпрацював робочі дні (години) – відрядження, відпустка, тимчасова непрацездатність, простої, прогули тощо. Для позначення явок чи неявок на роботу працівників за відповідними числами звітного розрахункового місяця використовують спеціальні умовні позначки як для відпрацьованого, так і невідпрацьованого часу. Наприклад, відрядження – ВД, основна щорічна відпустка – В, відпустка без збереження заробітної плати – НБ, неявки з нез'ясованих причин – НЗ тощо (додаток 3).

Ведення таблицю у ТОВ «Полтавське» здійснюється в електронному та паперовому вигляді за формою П-5, затвердженою наказом Держкомстату № 489 [54]. Для правильного та своєчасного нарахування заробітної плати, двічі на місяць особа, відповідальна за кадрове діловодство у ТОВ «Полтавське», передає таблиць бухгалтеру для нарахування заробітної плати працівникам.

Подальший розрахунок заробітної плати здійснюється бухгалтером у відомості нарахування заробітної плати, в якій узагальнюються всі дані, які пов'язані із нарахуванням основної заробітної плати, додаткової заробітної плати та інших заохочувальних і компенсаційних виплат, а також відображаються утримання із заробітної плати та нарахування єдиного соціального внеску на фонд заробітної плати.

Враховуючи, що на законодавчому рівні офіційно затвердженої форми відомості нарахування заробітної плати немає, на ТОВ «Полтавське» її форма розроблена самостійно та затверджена наказом про облікову політику. Ознайомлення із формою та змістом даного документа дозволяє зробити висновок про його відповідність вимогам п. 2, ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [51] щодо наявності обов'язкових реквізитів, таких як: назва документа («Відомість нарахування заробітної плати»); назва та ЄДРПОУ підприємства, від імені якого складається відомість; період за який складається відомість (відповідний звітний розрахунковий місяць); дата складання відомості (як правило, це останній день звітного розрахункового місяця за який складається відомість); зміст господарських операцій (розкривається через складові нарахованої заробітної плати та здійснені з неї утримання); одиниця виміру господарських операцій (нарахована заробітна плата та здійснені із неї утримання у гривнях з копійками); посади осіб, які несуть відповідальність за здійснення господарських операцій по нарахуванню заробітної плати та здійснених із неї утримань та правильність їх оформлення (бухгалтер, головний бухгалтер); затверджує відомість нарахування заробітної плати – директор товариства.

Відомість нарахування заробітної плати у ТОВ «Полтавське» складається у табличній формі, де за кожним працівником в горизонтальному розрізі міститься вся інформація про суму здійснених нарахувань заробітної плати та проведених із неї утримань. В лівій частині відомості, насамперед, розміщуються графи у яких зазначаються: прізвище та ініціали працівників; табельні номери працівників; посади працівників. Далі, у відповідних графах відомості зліва розкривається зміст господарських операцій щодо нарахування складових заробітної плати, а з правої сторони – утримання із заробітної плати.

Слід зазначити, що нарахування заробітної плати у відомості відображається в розрізі складових заробітної плати, таких як:

- заробітна плата по окладу чи за відрядними розцінками (розраховується на основі окладу, який визначено у штатному розписі пропорційно до кількості

відпрацьованих днів по табелю обліку використання робочого часу). Для проведення такого розрахунку бухгалтер ТОВ «Полтавське» оформлює окрему відомість-розрахунок оплати за встановленим окладом;

- премії, доплати, надбавки тощо нараховані працівникові;
- нараховані суми відпускних (як правило, бухгалтер ТОВ «Полтавське» розрахунок відпускних здійснює в окремій довідці-розрахунку);
- виплати, які нараховуються працівникові на основі розрахунку середньої заробітної плати (до таких виплат відносяться оплата днів відрядження, нараховані лікарняні та інші виплати за рахунок ФСС (розрахунок таких виплат проводиться в окремих довідках-розрахунках в розрізі відповідних виплат);
- індексація заробітної плати;
- інші виплати (включаються всі виплати, які не потрапили до тих, що наведені вище, наприклад, доплата до мінімальної зарплати).

Таким чином, відомість нарахування заробітної плати є зведеним первинним документом до складових якої входять і різні довідки-розрахунки, які додатково складаються бухгалтером ТОВ «Полтавське» для оформлення нарахування заробітної плати за окладом по днях, розрахунку лікарняних, відпускних, оплати днів відрядження, індексації тощо.

Фрагмент відомості нарахування заробітної плати ТОВ «Полтавське» (в частині нарахування заробітної плати) наведено у табл. 2.4.

Розглянемо порядок нарахування заробітної плати окремих працівників ТОВ «Полтавське», які знайшли відображення у відомості нарахування заробітної плати у вересні 2022 року (таблиця 2.4).

Для працівників адміністрації, головних спеціалістів, спеціалістів та працівників, які відносяться до загальновиробничого персоналу у ТОВ «Полтавське» штатним розписом встановлені посадові оклади, тобто заробітна плата нараховується на основі погодинної системи оплати праці.

Розглянемо порядок нарахування заробітної плати головному бухгалтеру. Посадовий оклад головного бухгалтера ТОВ «Полтавське» Носенко Л.В., відповідно до штатного розпису, становив у вересні місяці 2022 р. 7360,00 грн.

Враховуючи, що згідно колективного договору у товаристві запроваджено шестиденний робочий тиждень, кількість робочих днів у вересні – 26. Згідно табеля обліку використання робочого часу зазначено, що у вересні 2022 р. головним бухгалтером відпрацьовано 26 днів. Доплат, премій та надбавок у цьому місяці йому не надавалось. Отже, заробітна плата за фактично відпрацьований час становить 7360,00 грн.

Таблиця 2.4.

**Фрагмент відомості нарахування заробітної плати ТОВ «Полтавське»
(в частині нарахування заробітної плати)**

№ з/п	Табельний номер	Прізвище та ініціали працівника	Посада	Посадовий оклад / відрядні розцінки	Нараховано:						
					Всього нараховано (=7+8+9+10+11+12)	Зарплата по окладу / відрядними розцінками	Премії, доплати, надбавки	Оплата на основі середньої заробітної плати (відрядження та ін.)	Відпускні	Лікарняні, декретні	Індексація
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	2	Носенко Л.В.	гол. бухгалтер	7360,00	7360	7360	-	-	-	-	-
2	9	Здор В.Л.	робітник	6700,00	6365,43	1288,46	-	-	5076,97	-	-
3	14	Завтур С.О.	тракторист-машиніст (5 розряд)	600,18 грн./1 нормо-день	20676	15604,68	5071,32	-	-	-	-
4	17	Удовенко В.Л.	тракторист-машиніст (1 розряд)	55,32 грн./1 нормо-година	9625,68	9625,68	-	-	-	-	-
5	37	Вільховецький В.Г.	водій	58,67 грн. / 1 нормо-година	10208,58	10208,58	-	-	-	-	-
Всього	×	×	×	×	54235,69	44087,4	5071,32	0,0	5076,97	0,0	0,0

У випадку відпрацювання працівником меншої кількості робочих днів, ніж їх нормативна кількість, заробіток буде нарахований за фактично відпрацьований час. Тобто, якби, наприклад, головний бухгалтер відпрацювала у вересні місяці не 26 днів, а 20 днів, то заробітна плата за фактично відпрацьовані дні складала б: 5661,54 грн. = (7360,00 грн. / 26 днів) × 20 днів.

Далі розглянемо порядок нарахування заробітної плати працівнику, який відноситься до загальновиробничого персоналу. Робітник з комплексного обслуговування сільськогосподарського виробництва Здор В.Л., згідно табеля обліку використання робочого часу у вересні місяці 2022 р. відпрацював 5

робочих днів (з 01 вересня по 06 вересня, 04 вересня – вихідний), з 08 вересня по 30 вересня йому була надана щорічна основна відпустка (тривалість відпустки – 24 календарні дні). У штатному розписі посадовий оклад для робітників з комплексного обслуговування сільськогосподарського виробництва встановлено на рівні 6700, грн.

Заробітну плату будемо визначати окремо за відпрацьований час (5 робочих днів) та невідпрацьований час (24 календарні дні).

Заробітна плата за відпрацьований час становить: $1288,46 \text{ грн.} = (6700,00 \text{ грн.} / 26 \text{ днів}) \times 5 \text{ днів.}$

Заробітна плата за невідпрацьований час визначається на основі розрахунку середньої заробітної плати. Остання розраховується за правилами, які визначено Порядком обчислення середньої заробітної плати, затвердженого постановою КМУ від 08.02.1995 № 100 [49].

В даному випадку, для розрахунку відпускних необхідно розрахувати середньоденну заробітну плату, виходячи із загальної суми виплат працівникові, які здійснювалися за останні 12 місяців. Отже, розрахунковий період, за який враховуються виплати працівнику для розрахунку середньоденної заробітної плати це останні 12 місяців, які передують місяцю у якому працівник йде у відпустку, тобто розрахунковим періодом є період від вересня 2021 року до серпня 2022 року.

Середньоденна заробітна плата визначається шляхом ділення загальної суми виплат працівникові за останні 12 місяців на тривалість розрахункового періоду в календарних днях. Цей період дорівнює різниці між кількістю календарних днів розрахункового періоду та кількістю святкових і неробочих днів в цьому періоді а також кількістю днів, не відпрацьованих працівником, згідно із законодавством, без збереження повного заробітку.

Сума відпускних визначається шляхом множення середньоденної заробітної плати на кількість календарних днів відпустки.

Отже, для визначення заробітної плати за невідпрацьований час робітнику з комплексного обслуговування сільськогосподарського виробництва Здору В.Л. обчислюємо:

1. середньоденну заробітну плату за останні 12 місяців: $74880,88 \text{ грн.} / 354 \text{ календарних днів} = 211,53 \text{ грн.}$

2. суму відпускних: $211,53 \text{ грн.} \times 24 \text{ календарні дні} = 5076,97 \text{ грн.}$

Загальна сума нарахованої заробітної плати за відпрацьований та невідпрацьований час у вересні 2022 р. працівником Здором В.Л. складає : $6365,13 \text{ грн.} = 1288,46 \text{ грн.} + 5076,97 \text{ грн.}$

Розглянемо порядок розрахунку заробітної плати для працівників відрядників, оскільки більшості працівників особового складу ТОВ «Полтавське» заробітна плата нараховується за відрядною системою оплати праці.

Трактористу-машиністу Завтур С.О., який у вересні 2022 р. був задіяний на обслуговуванні посівної техніки була нарахована заробітна плата також за відрядними розцінками. Відповідно до Положення про оплату праці ТОВ «Полтавське» йому заробітна плата нараховується по 5 розряду трактористів – машиністів та нараховується доплата за шкідливі умови праці (робота з гербіцидами) у розмірі 10%. Величина заробітної плати для відрядних робіт визначається як добуток розцінки, встановленої для відповідної категорії працівників та відповідного виду робіт й кількості фактично відпрацьованих нормо-годин, на основі закритих нарядів на відрядні роботи. Крім того, для трактористів-машиністів, задіяних на зборі урожаю встановлена премія за якість виконаної роботи у розмірі 22% від фактичного заробітку. За даними табеля обліку використання робочого часу у вересні 2022 р. Завтур С.О., відпрацював 26 днів (174,0 години). Тарифна ставка на відрядних роботах для 5-го розряду трактористів – машиністів встановлена на рівні 600,18 грн. за 7-годинний робочий день. Заробітна плата за вересень буде становити:

1. Заробіток, розрахований за відрядні роботи : $600,18 \text{ грн.} \times 26 \text{ днів} = 15604,68 \text{ грн.}$

2. Доплата за шкідливі умови праці : $15604,68 \text{ грн.} \times 10\% = 1560,47 \text{ грн.}$

3. Премія, нарахована за якісно виконані роботи : $15604,68 \text{ грн.} \times 22\% = 3510,85 \text{ грн.}$

4. Нарахована заробітна плата за місяць $20676,00 \text{ грн.}$ ($15604,68 \text{ грн.} + 1560,47 \text{ грн.} + 3510,85 \text{ грн.}$).

Розглянемо порядок нарахування заробітної плати за відрядними розцінками ще одного тракториста-машиніста, але з урахуванням того, що його заробітна плата нараховується за нижчим розрядом. Трактористу-машиністу Удовенко В.Л., який у вересні 2022 р. був зайнятий на обслуговуванні механізованих робіт в рослинництві заробітна плата також нараховується за відрядними розцінками. Відповідно до Положення про оплату праці ТОВ «Полтавське» заробітна плата нараховується за тарифними ставками по 1 розряду трактористів – машиністів. Величина заробітної плати розраховується шляхом множення відрядної розцінки, встановленої для першого розряду трактористів – машиністів й кількості фактично відпрацьованих нормо-годин, на основі закритих нарядів на відрядні роботи. За даними табеля обліку використання робочого часу у вересні 2022 р. Удовенко В.Л., відпрацював 26 днів (174,0 години). Тарифна ставка на відрядних роботах для 1-го розряду трактористів – машиністів встановлена на рівні 55,32 грн. за 1 нормо-годину.

Розрахуємо заробітну плату за вересень: $55,32 \text{ грн.} \times 174 \text{ год.} = 9625,68 \text{ грн.}$

Для водіїв автотранспортних засобів тарифні ставки встановлені за погодинну роботу без поділу за розрядами. Так, водію бортового автомобіля Вільховецькому В.Г., заробітна відповідно Положення про оплату праці ТОВ «Полтавське» нараховується у розмірі 58,67 грн. за 1 нормо-годину. Згідно табеля обліку використання робочого часу у вересні 2022 р. Вільховецький В.Г. відпрацював 26 днів (174,0 години). Заробітна плата за вересень буде складати: $58,67 \text{ грн.} \times 174 \text{ год.} = 10208,58 \text{ грн.}$

Розглянемо порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій по нарахуванню заробітної плати на основі наведених вище прикладів (табл. 2.5).

Таблиця 2.5.

Кореспонденція рахунків по операціям з нарахування заробітної плати працівникам ТОВ «Полтавське»

Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
Нарахована заробітна плата головному бухгалтеру	92	661	7360,00
Нарахована заробітна плата трактористам-машиністам (працівникам, які виконують механізовані роботи у рослинництві)	23	661	25230,36
Нарахована заробітна плата загальновиробничому персоналу (робітнику з комплексного обслуговування сільськогосподарського виробництва та водію)	91	661	11497,04
Нарахована заробітна плата за час відпустки робітнику з комплексного обслуговування сільськогосподарського виробництва	471	661	5071,32

Нараховуючи заробітну плату працівникам ТОВ «Полтавське», товариство виступає у ролі податкового агента та зобов'язується здійснювати її оподаткування відповідно до норм чинного податкового законодавства.

2.3. Оподаткування заробітної плати працівників ТОВ «Полтавське» та оцінка його відповідності нормам чинного податкового законодавства

Виконання ТОВ «Полтавське» функцій податкового агента зобов'язує його здійснювати оподаткування нарахованих найманим працівникам сум заробітної плати. Оподаткування заробітної плати передбачає здійснення утримань із заробітної плати найманих працівників податку з доходів (ПДФО) та військового збору (ВЗ).

Нарахування ПДФО та ВЗ здійснюється розрахунковим шляхом, виходячи з бази оподаткування, яка встановлена податковим законодавством (Податковим кодексом України).

Платниками ПДФО та ВЗ у ТОВ «Полтавське» є всі працівники, яким у звітному податковому місяці були нараховані доходи у вигляді заробітної плати. При цьому, об'єктом оподаткування виступає місячний сукупний оподатковуваний дохід таких працівників.

Розглянемо порядок оподаткування заробітної плати окремих працівників ТОВ «Полтавське». Слід зазначити, що під час оподаткування заробітної плати бухгалтером підприємства виконується певна послідовність дій, яка дозволяє забезпечити правильність проведення розрахунків ПДФО та ВЗ та їх відповідність чинному податковому законодавству.

Насамперед, визначається об'єкт оподаткування у вигляді заробітної плати. Оскільки не всі доходи, які нараховуються та виплачуються найманим працівникам включаються до об'єкту оподаткування ПДФО та ВЗ, потрібно правильно класифікувати такі доходи. Досліджуючи види нарахованих виплат працівникам ТОВ «Полтавське» у вересні 2022 року, було встановлено, що всі ці виплати включаються до фонду оплати праці, а отже всі вони підлягають оподаткуванню на загальних підставах.

Далі визначається право працівника на отримання ПСП. Як зазначалося раніше, скористатися правом на застосування ПСП у 2022 році до доходу, що нарахований виключно у вигляді заробітної плати, мають лише ті працівники, величина заробітної плати яких впродовж звітного податкового місяця не перевищує 3470,00 грн.

Враховуючи, що заробітна плата працівника, який виконав встановлену норму праці, або відпрацював встановлену кількість днів чи годин у звітному податковому місяці, не може бути меншою, ніж мінімальна заробітна плата (а це у 2022 році 6500 грн. з 01 січня до 30 вересня, та 6700 грн. з 01 жовтня 2022 р.) при встановленні посадових окладів та відрядних розцінок працівникам у ТОВ «Полтавське» ці законодавчі норми враховані, а отже, розмір нарахованої заробітної плати працівникам підприємства перевищує граничний розмір доходу, який відповідно до Податкового кодексу дає право на застосування «звичайної»

ПСП. Для підтвердження цього наведемо витяг із відомості нарахування заробітної плати по загальній сумі нарахування за вересень 2022 р. (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Фрагмент відомості нарахування заробітної плати за вересень 2022 р. по загальній сумі нарахувань у розрізі працівників ТОВ «Полтавське»

Таб. №	Прізвище, ім'я, по батькові працівника	Загальна сума нарахувань, грн.
1	2	3
2	Личман Роман Павлович	7 540,00
3	Носенко Людмила Василівна	7 340,00
4	Личман Діна Миколаївна	6 840,00
6	Личман Ірина Вікторівна	6 840,00
7	Лютій Володимир Петрович	6 550,00
9	Здор Віктор Леонтійович*	6 365,13*
11	Шимко Микола Михайлович	6 540,00
14	Завтур Сергій Олександрович	20 676,00
17	Удовенко Володимир Леонідович	9 589,00
18	Фурман Анатолій Анатолійович	9 917,00
20	Гнатовський Володимир Анатолійович	20 696,00
21	Ченгері Ольга Степанівна	6 540,00
28	Строміленко Іван Миколайович	10 072,00
29	Ченгері Костянтин Вікторович	7 887,00
32	Олашин Сергій Анатолійович	11 408,00
33	Лук'яненко Галина Степанівна	6 640,00
34	Щербина Галина Анатоліївна	6 540,00
37	Вільховецький Вячеслав Григорович	9 567,00
39	Роговик Олена Олександрівна	6 540,00
41	Ноженко Сергій Антонович	9 923,00
Всього:		184 010,13
* - відпускні, нараховані працівникові за час перебування в основній щорічній відпустці (ромір таких виплат може бути меншим за розмір встановленої мінімальної заробітної плати, оскільки їх нарахування здійснюється виходячи із середньоденної заробітної плати за останні 12 місяців, що передують виходу у відпустку)		

Як бачимо, скористатися правом на отримання «звичайної» ПСП на ТОВ «Полтавське» не має жоден із працівників.

Проте, ПКУ визначає певні умови, за яких працівники не маючи права на «звичайну» ПСП можуть претендувати на інші її види. Це стосується, зокрема, ПСП «на дітей», оскільки наявність дітей до 18 років дає можливість збільшення граничного розміру заробітної плати для застосовувати ПСП кратно кількості дітей, а величина ПСП також збільшується кратно кількості дітей.

Як з'ясувалося, з числа усіх працівників ТОВ «Полтавське», скористатися правом на застосування ПСП «на дітей», враховуючи суму нарахованої заробітної плати за вересень 2022 року мав можливість тільки Олашин Сергій Анатолійович – тракторист-машиніст сільськогосподарського виробництва, батько 4-х дітей до 18 років. Підтвердженням такого права є наявність на підприємстві оформленої Олашиним С.А. заяви про застосування ПСП за затвердженою формою та ксерокопій свідоцтв про народження дітей, які підтверджують їх наявність та вік.

На останньому етапі відбувається безпосереднє визначення величини ПДФО та ВЗ, що передбачає застосування до об'єкта оподаткування відповідної ставки ПДФО – 18% та ВЗ – 1,5%. Зазначимо, що об'єкт оподаткування ПДФО та ВЗ є рівнозначним, за виключенням тільки того, що під час оподаткування заробітної плати ВЗ, ПСП до об'єкта оподаткування не застосовується, навіть якщо працівник має на неї право.

Розглянемо порядок оподаткування ПДФО та ВЗ заробітної плати окремих працівників ТОВ «Полтавське», порядок розрахунку заробітної плати яких розглядався в попередньому пункті даної роботи.

Нарахована за вересень місяць 2022 р. заробітна плата головного бухгалтера ТОВ «Полтавське» Носенко Л.В. складала 7360,00 грн., яка повністю виплачується з фонду оплати праці, а отже у повному розмірі є об'єктом оподаткування ПДФО і ВЗ. Враховуючи, що $7360,00 > 3470$ грн., ПСП відсутня.

Нарахована заробітна плата за першу половину місяця (аванс) складала 3680,00 грн., отже база оподаткування ПДФО і ВЗ становить 3680,00 грн.

Визначаємо ПДФО:

$$3680,00 \text{ грн.} \times 18\% = 662,40 \text{ грн.}$$

Визначаємо ВЗ:

$$3680,00 \text{ грн.} \times 1,5\% = 55,20 \text{ грн.}$$

Аванс, отриманий головним бухгалтером «на руки» 21 вересня становить:

$$3680,00 \text{ грн.} - 717,60 \text{ грн. (ПДФО + ВЗ)} = 2962,40 \text{ грн.}$$

Величина нарахованої заробітної плати за другу половину місяця 3680,00 грн. Визначаємо ПДФО та ВЗ аналогічно до механізму, що застосовувався у першій половині місяця:

$$\text{ПДФО: } 3680,00 \text{ грн.} \times 18\% = 662,40 \text{ грн.}$$

$$\text{ВЗ: } 3680,00 \text{ грн.} \times 1,5\% = 55,20 \text{ грн.}$$

Заробітна плата за другу половину місяця, що підлягає виплаті «на руки» Носенко Л.В. складає:

$$3680,00 \text{ грн.} - 717,60 \text{ грн. (ПДФО + ВЗ)} = 2962,40 \text{ грн.}$$

Виплата заробітної плати за другу половину вересня місяця здійснювалась 05 жовтня 2022 р.

Таким чином, в результаті нарахування головному бухгалтеру Носенко Л.В. заробітної плати в розмірі 7360,00 грн. маємо утримання:

$$\text{ПДФО (18\%)} = 1324,80 \text{ грн. (662,40 грн. + 662,40 грн.);}$$

$$\text{Військовий збір (1,5\%)} = 110,40 \text{ грн. (55,20 грн. + 55,20 грн.)}$$

Заробітна плата отримана головним бухгалтером у вересні місяці 2022 р. «на руки» = 5924,80 грн. (2962,40 грн. + 2962,40 грн.)

Враховуючи, що аванс та заробітна плата головному бухгалтеру Носенко Л.В. нараховувався у рівномірних сумах, величина нарахованих ПДФО і ВЗ також була однаковою.

Розглянемо порядок оподаткування заробітної плати, яка нараховується не рівномірно за першу та другу половину місяця. Так, нарахована заробітна плата трактиристу-машиністу 5-го розряду Завтур С.О. за першу половину місяця становить 7500, 00 грн., що значно перевищує граничну величину заробітку, яка дає право на застосування ПСП, отже працівник права на неї немає.

База оподаткування ПДФО та ВЗ дорівнює 7500,00 грн, оскільки виплачується з фонду основної заробітної плати.

Визначаємо ПДФО та ВЗ.

$$\text{ПДФО: } 7500,00 \text{ грн.} \times 18\% = 1350,00 \text{ грн.}$$

$$\text{ВЗ : } 7500,00 \text{ грн.} \times 1,5\% = 112,50 \text{ грн.}$$

Аванс отриманий трактористо-машиністом Завтур С.О. «на руки» у вересні місяці 2022 р. : 7500,00 грн. – 1350,00 грн. (ПДФО) – 112,50 грн. (ВЗ) = 6037,50 грн.

Виплачено аванс 21 вересня 2022 р.

Величина заробітної плати, що нарахована Завтуру С.О. за другу половину місяця дорівнює 13176,00 грн., з яких 8104,68 грн. – основна заробітна плата та 5071,32 грн. – премія за якісне виконання робіт. Отже, нарахована заробітна плата – це виплати, що здійснюються з фонду заробітної плати, відповідно в загальній сумі виступають об'єктом оподаткування ПДФО та ВЗ.

Визначаємо ПДФО та ВЗ.

ПДФО: 13176,00 грн. $\times$ 18% = 2371,68 грн.

ВЗ : 13176,00 грн. $\times$ 1,5% = 197,64 грн.

Заробітна плата за другу половину місяця, яка підлягає виплаті «на руки» трактористом-машиністом Завтур С.О. складає:

13176,00 грн. – 2371,68 грн. (ПДФО) – 197,64 (ВЗ) = 10606,68 грн.

Виплата заробітної плати за другу половину місяця проведена 5 жовтня 2022 р.

Отже в результаті нарахування Завтур С.О. заробітної плати в сумі 20676,00 грн. маємо:

Утримання:

ПДФО = 3721,68 грн. (1350,00 грн. + 2371,68 грн.);

ВЗ = 310,14 грн. (112,50 грн. + 197,64 грн.).

Заробітна плата отримана Завтур С.О. за роботу у вересні 2022 р. «на руки» – 16644,18 грн. (6037,50 грн. + 10606,68 грн.).

Як зазначалося вище, єдиним працівником ТОВ «Полтавське», який мав підстави та можливість претендувати на отримання ПСП був тракторист-машиніст Олашин С.А., який є батьком 4-х дітей до 18 років.

Нарахована заробітна плата трактористу-машиністу Олашину С.А. за вересень місяць 2022 р. становила 11408,00 грн. – це основна заробітна плата за виконання встановлених норм виробітку та доплата за шкідливі умови праці, що

включається до фонду основної та додаткової заробітної плати, а відповідно в повній сумі відноситься до об'єкту оподаткування ПДФО та ВЗ.

Визначимо граничну величину заробітку, яка дає право Олашину С.А. на застосування ПСП, оскільки, як вже зазначалося, працівник має на неї право.

Нагадаємо, що гранична величина заробітку, яка дає право працівнику на застосування ПСП визначається кратно кількості дітей, а саме: $3470,00 \text{ грн.} \times 4 \text{ дітей} = 13880,00 \text{ грн.}$ При цьому, сам розмір ПСП також визначається кратно кількості дітей, тобто $1240,50 \text{ грн.} \times 4 \text{ дітей} = 4962,00 \text{ грн.}$

Так як величина нарахованої заробітної плати Олашину С.А. у вересні 2022 р. становить 11408,00 грн., це менше від граничної величини, як встановлена для застосування ПСП ($11408,00 \text{ грн.} < 13880,00 \text{ грн.}$), тому застосовуємо ПСП «на дітей».

Розрахуємо ПДФО та ВЗ.

$$\text{ПДФО} = (11408,00 \text{ грн.} - 4962,00 \text{ грн.}) \times 18\% = 1160,28 \text{ грн.}$$

$$\text{ВЗ} = 11408,00 \text{ грн.} \times 1,5\% = 171,12 \text{ грн.}$$

Отже з величини нарахованої заробітної плати Олашину С.А. в сумі 11408,00 грн. маємо оподатковуваних утримань у розмірі 1331,40 грн. ($1160,28 \text{ грн.} + 171,12 \text{ грн.}$). Відповідно, заробітна плата «чистими» вийшла – 10076,60 грн. ($11408,00 \text{ грн.} - 1331,40 \text{ грн.}$).

Враховуючи, що утримання ПДФО та ВЗ здійснюється як із авансу нарахованого за першу половину місяця, так і з зарплати за другу половину місяця, під час оподаткування заробітної плати Олашина С.А. зменшення об'єкта оподаткування на ПСП здійснювалося одноразово із нарахованого заробітку за другу половину місяця.

Узагальнена інформація щодо проведених розрахунків ПДФО та ВЗ по окремим працівникам ТОВ «Полтавське» наведена у табл.2.7.

Інформація щодо здійснюваних утримань із заробітної плати працівників ТОВ «Полтавське» ПДФО та ВЗ відображається у відомості нарахування заробітної плати, для яких у відомості відведено окремі графи (табл. 2.8).

Таблиця 2.7.

**Розрахунок утримань ПДФО та ВЗ працівників ТОВ «Полтавське» за
вересень 2022 р.**

№ з/п	Прізвище та ініціали працівника	Нараховано аванс за 1-у половину місяця	Розрахунок податків при виплаті авансу		Нараховано заробітну плату за 2-гу половину місяця	Розрахунок податків при виплаті заробітної плати		Загальна сума нарахованих податків за місяць
			ПДФО	ВЗ		ПДФО	ВЗ	
1	Носенко Л.В.	3680	662,40	55,20	3680,00	662,40	55,20	1435,20
2	Здор В.Л.	3350	603,00	50,25	3015,43	542,78	45,23	1241,26
3	Завтур С.О.	7500	1350,00	112,50	13176,00	2371,68	197,64	4031,82
4	Удовенко В.Л.	4500	810,00	67,50	5125,68	922,62	76,89	1877,01
5	Вільховецький В.Г.	5000	900,00	75,00	5208,58	937,54	78,13	1990,67
6	Олашин С.А.	4800	864,00	72,00	6608,00	296,28	99,12	1331,40
	Всього	28830	5189,40	432,45	36813,69	5733,30	552,21	11907,36

Таблиця 2.8.

Фрагмент відомості нарахування заробітної плати ТОВ «Полтавське» (в частині утримань із заробітної плати)

№ з/п	Табельний номер	Прізвище та ініціали працівника	Посада	Посадовий оклад, грн. / відрядні розцінки	Утримано, грн.					Аванс (виплачено за 1-у половину місяця), грн.	До виплати за 2-гу половину місяця, грн. (=6-7-11)
					Всього нараховано, грн.	Всього утримань (=8+9+10)	ПДФО	ВЗ	Інше (аліменти, відшкодування збитків тощо)		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	2	Носенко Л.В.	гол. бухгалтер	7360,00	7360,00	1435,20	1324,80	110,40	-	3680,00	2244,80
2	9	Здор В.Л.	робітник	6700,00	6365,43	1241,26	1145,78	95,48	-	3350,00	1774,17
3	14	Завтур С.О.	тракторист-машиніст (5 розряд)	600,18 грн./1 нормо-день	20676,00	4031,82	3721,68	310,14	-	7500,00	9144,18
4	17	Удовенко В.Л.	тракторист-машиніст (1 розряд)	55,32 грн./1 нормо-година	9625,68	1877,01	1732,62	144,39	-	4500,00	3248,67
5	37	Вільховецький В.Г.	водій	58,67 грн. / 1 нормо-година	10208,58	1990,67	1837,54	153,13	-	5000,00	3217,91
Всього	×	×	×	×	54235,69	10575,96	9762,42	813,54	0,0	24030,00	19629,73

Також у відомості передбачена графа для відображення інших утримань, а саме, різних утримань, що здійснюються на основі винесених рішень суду

(наприклад, аліменти), відшкодування працівниками матеріального збитку, перевитрат паливно-мастильних матеріалів, які підлягають відшкодуванню за рахунок працівників тощо. Також до розділу утримань у відомості нарахування заробітної плати включено суми виплаченого працівникам авансу (заробітної плати за першу половину місяця).

Остання графа у відомості нарахування заробітної плати – це графа «Сума до виплати за другу половину місяця», у якій відображається різниця між сумою нарахованої заробітної плати за звітний місяць та здійснених із неї утримань.

Інформація, що наведена у відомості по нарахуванню заробітної плати є основою для заповнення податкової звітності з ПДФО та ВЗ, тобто Податкового розрахунку сум доходу (додаток К). Податковий розрахунок сум доходу складається із:

- основної частини, в якій знаходять відображення загальні дані по ЄСВ;
- Додатку Д1, в якому розкривається інформація по ЄСВ (персоніфіковане нарахування ЄСВ, наводиться різниця між мінімальною та фактичною базою нарахування, вказується код типу нарахувань тощо);
- Додаток 4ДФ, призначений для відображення сум нарахованого ПДФО та ВЗ.

Податковий розрахунок подається ТОВ «Полтавське» до органу Державної податкової служби за місцем його реєстрації протягом 40 календарних днів після закінчення звітного податкового кварталу.

Господарські операції, пов'язані із оподаткуванням заробітної плати відображаються бухгалтерськими проведеннями, що відображено у таблиці 2.9. Розглянемо порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з оподаткування заробітної плати тракториста-машиніста Олашина С.А.

ПДФО та ВЗ сплачуються ТОВ «Полтавське» одночасно з виплатою заробітної плати. Для цього формується платіжка на зарплату та платіжки на одночасну сплату ПДФО та ВЗ.

Виплата заробітної плати працівникам підприємства здійснюється у змішаній формі: як шляхом виплати заробітної плати готівкою із каси, так і

шляхом перерахування коштів на карткові зарплатні рахунки працівників, які відкриті ними в банківських установах в безготівковій формі.

Таблиця 2.9.

Кореспонденція рахунків по операціям з оподаткування заробітної плати
працівників ТОВ «Полтавське»

Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
<i>Виплата авансу за першу половину вересня 2022 р.</i>			
Виплачено аванс трактористу-машиністу Олашину С.А.	661	311	4800,00
Сплатили ПДФО із суми сплаченого авансу	641	311	864,00
Сплатили ВЗ із суми сплаченого авансу	642	311	72,00
<i>Нарахована заробітна плата за другу половину вересня 2022 р.</i>			
Нарахована заробітна плата трактористу-машиністу Олашину С.А.	23	661	6608,00
Утриманий ПДФО із нарахованої заробітної плати	661	641	296,28
Утриманий ВЗ із нарахованої заробітної плати	661	642	99,12
<i>Виплата авансу за другу половину вересня 2022 р.</i>			
Виплачено заробітну плату за другу половину вересня трактористу-машиністу Олашину С.А.	661	311	6212,60
Сплатили ПДФО із суми виплаченої заробітної плати	641	311	296,28
Сплатили ВЗ із суми виплаченої заробітної плати	642	311	99,12

У випадку виплати заробітної плати в готівковій формі бухгалтером товариства складається відомість на виплату готівки. Під час виплати працівникові заробітної плати, він ставить свій підпис про її одержання у відповідній колонці відомості, що і є підтвердженням отримання ним зарплати.

Фрагмент відомості на виплату готівки наведено у табл. 2.10.

Таблиця 2.10

Фрагмент відомості на виплату готівки ТОВ «Полтавське».

№ з/п	Табельний номер	Прізвище, імя, по батькові	Сума	Підпис про одержання	Примітки
1	14	Завтур Сергій Олександрович	20 676,00	<i>Завтур</i>	

У відомості на виплату готівки передбачена також колонка «Примітки», у яку заносяться дані серії та номеру паспорта працівника. Якщо зарплата з

якихось причин працівником не отримана, то у відомості ставиться штамп «Депоновано», після чого складається реєстр депонованої заробітної плати.

Фактично видана сума заробітної плати за відомістю відображається у видатковому касовому ордері, який заповнюється на загальну суму виданої заробітної плати. Далі, на підставі видаткового касового ордеру здійснюється відповідний запис у касовій книзі.

Якщо виплата заробітної плати здійснюється у безготівковій формі через установу банку, то складається платіжна відомість, яка формується за допомогою системи «Клієнт-Банк» та за допомогою програмного забезпечення й передається в банківську установу для зарахування коштів на поточні зарплатні рахунки працівників. Файл платіжної відомості підписується шляхом накладання кваліфікованого електронного підпису (КЕП). Банківська установа, в свою чергу, проставляє на відомості електронну печатку, що підтверджує зарахування заробітної плати на рахунки працівників.

Висновки до розділу 2

Розгляд практичних аспектів формування та функціонування системи інформаційного забезпечення обліку і оподаткування заробітної плати в сфері аграрного бізнесу дозволяє зробити наступні висновки:

1. Дослідження процесі обліку і оподаткування заробітної плати проводилося на матеріалах ТОВ «Полтавське», яке спеціалізується на виробництві та реалізації сільськогосподарської товарної продукції і сировини. Проводячи аналіз та оцінювання основних фінансово-економічних показників діяльності товариства за 2019-2021 рр., було встановлено, що у 2019 та 2020 р. його діяльність була збитковою, проте у 2021 р. ситуація суттєво покращилася: відбулося підвищення загальних показників ефективності діяльності підприємства, нарощення його виробничого потенціалу, збільшення власного капіталу та незалежності від зовнішніх джерел фінансування.

2. Досліджуючи порядок обліку заробітної плати у ТОВ «Полтавське» слід зазначити, що його організація базується на чинному законодавстві України та прийнятих на підприємстві локальних нормативних актах, таких як: колективний договір, положення про оплату праці, штатних розпис, тарифні ставки та відрядні розцінки.

3. Первинний облік заробітної плати на підприємстві ведеться на основі таблиця обліку використання заробітної плати та закритих нарядів на відрядні роботи, оскільки використовується як погодинна, так і відрядна форми оплати праці. На основі документів первинного обліку бухгалтером формується відомість нарахування заробітної плати, яка є зведеним обліковим документом у якій відображається як нарахування заробітної плати, так і її оподаткування (тобто утримання податку з доходів фізичних осіб та військового збору). До складових відомості входять різні довідки-розрахунки, які додатково складаються бухгалтером ТОВ «Полтавське» для оформлення нарахування заробітної плати за окладом по днях, розрахунку лікарняних, відпускних, оплати днів відрядження, індексації тощо.

3. Процес оподаткування заробітної плати базується на чинному податковому законодавстві. Порядок розрахунку ПДФО та ВЗ включає: визначення об'єкта оподаткування у вигляді заробітної плати, встановлення права працівників на застосування ПСП та безпосереднє визначення величини ПДФО та ВЗ. Встановлено, що всі розрахунки здійснено правильно, об'єктом оподаткування здебільшого є виплати, які здійснюються з фонду оплати праці, при цьому більшість працівників у досліджуваному періоді не мали права на ПСП через перевищення нарахованої їм заробітної плати граничного розміру доходу, який дає право на її застосування. Інформація про нараховані суми ПДФО та ВЗ відображається у Податковому розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску, який складається бухгалтером товариства правильно та подається до податкових органів вчасно, у терміни, які визначені податковим законодавством.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ В СФЕРІ АГРАРНОГО БІЗНЕСУ

3.1. Підходи щодо удосконалення системи інформаційного забезпечення обліку заробітної плати працівників підприємств сфери аграрного бізнесу

Як вже зазначалося, заробітна плата для найманого працівника – це його трудовий дохід, який він одержує за виконану ним роботу. При цьому для підприємства, що працює в сфері аграрного бізнесу, та в цілому й для інших сфер діяльності так само, – це елемент витрат виробництва, що включається до собівартості продукції, та відповідно, впливає на показники результативності діяльності. Звісно, працівник прагне отримувати більшу заробітну плату, а роботодавець, забезпечуючи задоволення такої потреби працівника, отримує зростання собівартості, що, відповідно сприятиме зменшенню його прибутку. Компроміс інтересів працівника і роботодавця може бути забезпечений не тільки положеннями колективного договору, але і як це не дивно може видаватися, елементами облікової політики. Тому при формуванні облікової політики ці два напрями слід узгодити, незважаючи на повну протилежність їхніх інтересів.

Особливе місце в обліковій політиці підприємства займають методичні та організаційні положення. В частині обліку заробітної плати методичні та організаційні положення облікової політики включають наступні елементи (табл. 3.1).

Ми погоджуємося із думкою Коваленко М. М. та Тивончук С. В., які зазначають, що: «організаційна складова облікової політики в частині оплати праці повинна регулювати основні питання щодо визначення відповідальних осіб з ведення бухгалтерського обліку оплати праці, що забезпечить функціональність обов'язків працівників бухгалтерської служби. Методична складова повинна

передбачати основні прийоми та методи бухгалтерського обліку оплати праці» [24, с.303-309].

Таблиця 3.1

Методичні та організаційні положення облікової політики підприємств в частині обліку заробітної плати

Положення облікової політики	
Методичні	Організаційні
Порядок та підходи, що використовуються під час нарахування заробітної плати, стимулюючих та мотиваційних виплат, доплат і надбавок	Вибір форми оплати праці та відповідні форми обліку
Порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій по нарахуванню та виплаті заробітної плати	Організація роботи працівників бухгалтерії, які здійснюють облік праці та заробітної плати
Методи обліку та порівняння понесених затрат праці	Система організації управлінського обліку, звітності та внутрішнього контролю
Варіативність обліку витрат на заробітну плату як складових витрат на виробництво	Складання робочого плану рахунків з обліку праці та заробітної плати
Порядок списання загальновиробничих та адміністративних витрат	Теж саме
Формування забезпечень виплат працівникам	Теж саме

Проте, облікова політика повинна включати крім методичних та організаційних питань, ще й технічні. В частині оплати праці до такі питання включають:

- розробку та затвердження робочого плану рахунків у якому мають бути визначені рахунки (субрахунки, аналітичні рахунки) з обліку заробітної плати;
- обґрунтований вибір систем та форм оплати праці, які найбільше відповідають специфіці організації праці на підприємстві;
- формування і використання форм первинних облікових документів, облікових регістрів та документів управлінського обліку і звітності;
- розробка графіку документообігу та визначення технології обробки облікової інформації;
- порядок та умови формування документації, яка відображає інформацію про виконані роботи (вироблену продукцію) чи відпрацьовані години для складання розрахунково-платіжних відомостей;

- встановлення та затвердження переліку посадових осіб, яким надано право складання та підписання первинних документів, які фіксують господарські операції, що пов'язані з обліком праці та заробітної плати;
- затвердження порядку та строків виплати заробітної плати;
- визначення порядку організації та процедур внутрішнього контролю операцій, пов'язаних із обліком праці та заробітної плати;
- розробка організаційної структури бухгалтерії підприємства залежно від його величини та визначення потреби у створенні окремого підрозділу з обліку праці та заробітної плати або призначення бухгалтера, відповідального за ведення обліку заробітної плати із визначенням його функціональних обов'язків;
- визначення порядку архівації документів з обліку праці та заробітної плати.

Формування облікової політики підприємства за кожним елементом системи обліку заробітної плати передбачає здійснення вибору одного варіанта з декількох альтернативних, що визначаються нормативними актами. Особливості формування та внесення змін до окремих елементів облікової політики підприємства в залежності від застосовуваної концептуальної основи регламентуються ПСБО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [38] а також МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [40].

На формування облікової політики підприємства в частині виплат працівникам впливають такі фактори, як наявність різних категорій персоналу; чисельний склад працівників, особливості застосування стимулюючих, мотиваційних та преміювальних виплат, специфіка технологічного процесу виробництва, способи виплати заробітної плати тощо.

Вважаємо, що в частині виплат працівникам, в обліковій політиці підприємства слід розкривати всі принципові питання, які стосуються особливостей їх обліку із зазначенням осіб, на яких покладається відповідальність за веденням обліку праці та заробітної плати.

Таким чином, елементи облікової політики щодо виплат працівникам – це всі можливі програми виплат працівникам, які повинні чітко регламентуватися

підприємством та деталізуватися у його внутрішніх документах. Підприємством в обліковій політиці має бути затверджено:

- форми первинних документів, які використовуються для оформлення господарських операцій щодо обліку витрат праці та її оплати, які не передбачають використання типових форм первинних документів, форми документів для узагальнення інформації для потреб управління і звітності;
- порядок проведення контролю якості виконаних робіт, виготовленої продукції, праці та її оплати;
- методику оцінки вкладу кожного працівника у результати діяльності підприємства з метою преміювання;
- форми реєстрів фінансового, управлінського і податкового обліку та порядок відображення в них аналітичних даних;
- положення про розподіл функціональних обов'язків між працівниками бухгалтерії загалом і в частині оплати праці зокрема.

Розподіл обов'язків між працівниками бухгалтерії повинен регламентуватися посадовими інструкціями, які доцільно оформлювати як додатки до облікової політики. При цьому необхідно обов'язково передбачити: порядок документообігу між структурними підрозділами підприємства; графік документообігу і технологію обробки облікової інформації; порядок організації контролю за господарськими операціями.

Слід зазначити, що у науковій літературі питання формування облікової політики в контексті обліку праці та заробітної плати досліджені дуже мало. Це пов'язано, насамперед, з високим рівнем регламентації оплати праці на державному рівні, як об'єкту обліку.

Однак, переважна більшість нормативно-правових актів, які стосуються формування та застосування облікової політики, не враховують специфіки роботи підприємств різних сфер діяльності. Тому доцільно, щоб кожне підприємство користувалося самостійно розробленими правилами обліку з урахуванням галузевих нормативно-законодавчих актів.

Важливим питанням формування облікової політики в частині заробітної плати є застосування систем та форм оплати праці на підприємствах, оскільки

правильна їх організація дає можливість достовірно оцінити затрати праці та стимулює підвищення її продуктивності.

Таким чином, облікову політику підприємства в частині обліку заробітної плати слід розглядати як розроблену і прийняту сукупність способів ведення обліку (первинного спостереження, поточного групування, вартісного вимірювання та підсумкового узагальнення) фактів витрат праці та відповідної до них оплати.

Облікова політика підприємства повинна спрямовуватися на підготовку інформації, достатньої для потреб управління та складання звітності, що відповідає якісним характеристикам, які встановлюються до інформації та звітності, й повинні забезпечувати однозначність інтерпретації облікових даних.

Кінцевою метою розробки облікової політики є формування системи взаємопов'язаних документів, що дозволяє забезпечити єдність методики та підходів в процесі організації та ведення бухгалтерського, управлінського та податкового обліку на підприємстві, підвищити якість і достовірність усіх видів звітності в інтересах внутрішніх та зовнішніх користувачів. Тому облікову політику необхідно формувати, виходячи з інформаційних потреб менеджменту підприємства з урахуванням специфіки його діяльності, та з урахуванням необхідності об'єднання всіх видів обліку, контролю, аналізу та бюджетування в єдину систему, яка дає змогу інтегровано обробляти обліково-аналітичні дані на основі єдиних правил, визначених підприємством.

Організація, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності по операціям, які пов'язані із виплатою заробітної плати та її оподаткуванням а також інших розрахунків за виплатами працівникам здійснюється на основі Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 26 (НП(С)БО 26) «Виплати працівникам» від 26 жовтня 2003 р. № 601 (зі змінами і доповненнями) [46], що розроблений на основі Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» (МСБО 19) [5].

Як зазначалося у розділі 1 даної роботи, виплати працівникам, як згідно НП(С)БО 26 так і МСБО 19 класифіковані за певними групами. Слід зазначити, що у МСБО 19 наводиться більш детальний, порівняно з П(С)БО 26, перелік

виплат, які входять до відповідних груп. Перелік виплат працівникам, визначених у МСБО 19, свідчить, що всі вони є поточними та майбутніми доходами фізичної особи та/або членів його сім'ї, які пов'язані з поточною та минулою працею фізичної особи на конкретному підприємстві й виплачуються безпосередньо підприємством або через третю особу. Отже, МСБО 19 містить правила відображення в обліку та звітності витрат підприємства, пов'язаних із виплатами на соціальні та пенсійні програми.

Базуючись на встановленому в П(С)БО 26 «Виплати працівникам» порядку визнання окремих видів зобов'язань за виплатами працівникам на дату балансу та враховуючи необхідність забезпечення відповідності національної системи обліку міжнародним стандартам, вбачаємо за можливе надати певні пропозиції щодо удосконалення методики обліку розрахунків з оплати праці та інших виплат працівникам.

Насамперед, слід внести зміни до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [21] в частині доповнення рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат та платежів» наступними субрахунками:

- 471 «Забезпечення виплат працівникам», в межах якого передбачити такі субрахунки другого порядку:

- 471.1 «Забезпечення виплат відпусток та іншого невідпрацьованого часу» - для відображення виплат за невідпрацьований час, що накопичуються, а саме: оплата відпусток, компенсації за невикористану відпустку, компенсації за накопичені та невикористані відгули;

- 471.2 «Забезпечення премій і заохочувальних виплат» - для відображення премій та інших заохочувальних виплат, що будуть виплачені у майбутньому, наприклад, щорічні премії за результатами діяльності підприємства, за вислугу років;

- 471.3 «Забезпечення виплат за програмами звільнення» - для відображення виплат при звільненні, що передбачені офіційною програмою звільнення працівників (за умови наявності визначеної чисельності працівників, які підтримають пропозицію про добровільне звільнення);

- 471.4 «Забезпечення інших виплат працівникам» - для відображення інших довгострокових виплат працівникам, на кшталт компенсації за період тривалої відсутності чи непрацездатності, з нагоди ювілеїв, корпоративних свят тощо.

У складі рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» доцільно виділити субрахунок 664 «Виплати за державним соціальним страхуванням» задля відображення виплат за державним соціальним страхуванням, які здійснюються на підприємстві: допомога з тимчасової непрацездатності за кошти відповідних фондів та за рахунок коштів підприємства, допомога по догляду за дитиною тощо.

З метою забезпечення дотримання основних вимог щодо оподаткування й обліку розрахунків з оплати праці та інших виплат працівникам (в частині визначення бази оподаткування податком з доходів фізичних осіб для різних виплат, щодо яких законодавство передбачає певні особливості), їх аналітичний облік доцільно здійснювати у системі наступних субрахунків рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»:

661.1 Розрахунки за заробітною платою»;

661.2 «Розрахунки натуральною оплатою праці»;

661.3 «Розрахунки по виплатам за цивільно-правовими договорами»;

661.4 «Розрахунки по зарплатним додатковим благам».

Запропонований підхід до побудови системи аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам забезпечить не тільки надання релевантної інформації для формування управлінської бухгалтерської звітності, а також забезпечить раціональний процес складання статистичної та податкової звітності (Звіт із праці, Податковий розрахунок).

У цілях формування завершеного обліково-інформаційного забезпечення управління розрахунками за виплатами працівникам дані із запропонованих субрахунків повинні систематизуватися та подаватися у форматі управлінської звітності. У табл. 3.2 представлено форму запропонованого управлінського бухгалтерського звіту «Розрахунки за виплатами працівникам».

Таблиця 3.2.

Управлінський бухгалтерський звіт «Розрахунки за виплатами
працівникам»

№ з/п	Види виплат	Звітний період		Відхилення	
		Попередній	Поточний	+ / -	%
1	Розрахунки за виплатами працівникам				
2	661.1 Розрахунки за заробітною платою				
3	661.2 Розрахунки натуральною оплатою праці				
4	661.3 Розрахунки по виплатам за цивільно-правовими договорами				
5	661.4 Розрахунки по зарплатним додатковим благам				

За потреби даний звіт можна доповнювати додатковими статтями виплат працівникам, з урахуванням затвердженого переліку аналітичних рахунків 2-го порядку у робочому плані рахунків підприємства та його обліковій політиці.

Складання такого управлінського бухгалтерського звіту дозволить оперативно інформувати управлінський персонал про розміри виплат у розрізі самих видів виплат. Дана інформація буде релевантною для прийняття управлінських рішень щодо необхідності коригування виплат працівникам за їх видами тощо.

3.2. Пріоритетні напрями удосконалення оподаткування доходів отриманих у вигляді заробітної плати

На сьогодні ПДФО виступає ключовим податком у податкових системах більшості країн світу. Його становлення та розвиток супроводжувався постійними еволюційними процесами щодо визначення об'єктів оподаткування, механізму адміністрування, вибору оптимальних ставок податку тощо. Світова історія

розвитку механізму оподаткування ПДФО має чимало вдалих прикладів його встановлення та вдосталь накопиченого досвіду для його імплементації у вітчизняну практику.

Вивчення світового досвіду розвитку прибуткового оподаткування дозволить не тільки визначити доцільність його застосування в Україні, але й дозволить визначити проблеми, з якими стикалися ті чи інші країни, щоб не допустити їх виникнення в Україні [43; 28].

Як було зазначено у Національній доповіді [39, с. 12–13], «важливими елементами модернізації всіх складових економічної системи і соціально-економічної політики країни є реформа податкової системи, яка б зменшувала податковий тиск на громадян з низьким і середнім достатком, малий і середній бізнес, стимулювала започаткування нового бізнесу та інновацій і в той же час за прогресивною шкалою оподатковувала б високі доходи, розкіш, демонстративне споживання тощо» [39, с. 12–13].

Така модернізація має бути спрямована на забезпечення «прийняттого» рівня податкового навантаження, а також на справедливий первинний розподіл доходів фізичних осіб. Реалізації такої модернізації неможлива без врахування досвіду зарубіжних країн в частині можливостей застосування до доходів фізичних осіб найбільш ефективних податкових інструментів, які сприятимуть оптимальній диференціації таких доходів та їхньому зростанню до рівня європейських стандартів.

Як свідчить аналіз літературних джерел, у багатьох країнах світу можна виділити схожі тенденції та спільні риси і підходи до побудови системи оподаткування доходів фізичних осіб. Проте, кожна країна має свої специфічні особливості.

Відміною рисою нашої держави від багатьох країн світу у побудові системи оподаткування доходів фізичних осіб, де прибутковий податок сплачують у переважній більшості заможні громадяни, є порушення головного принципу прибуткового оподаткування – принципу соціальної справедливості, що також впливає на частку податкових надходжень до Зведеного бюджету [43].

Як зазначає Н. Танклевська [62, с. 264-265], «кожна держава обирає власні методичні підходи для здійснення оподаткування доходів фізичних осіб, залежно від соціальних стандартів і стратегії розвитку держави» [62, с. 264-265].

Виокремлення наявних типів системи оподаткування доходів фізичних осіб, які успішно реалізуються у різних країнах світу, дозволяє визначити особливості формування та склад елементів податку на доходи фізичних осіб, механізм його розрахунку, та порядок застосування пільг (рис. 3.1).

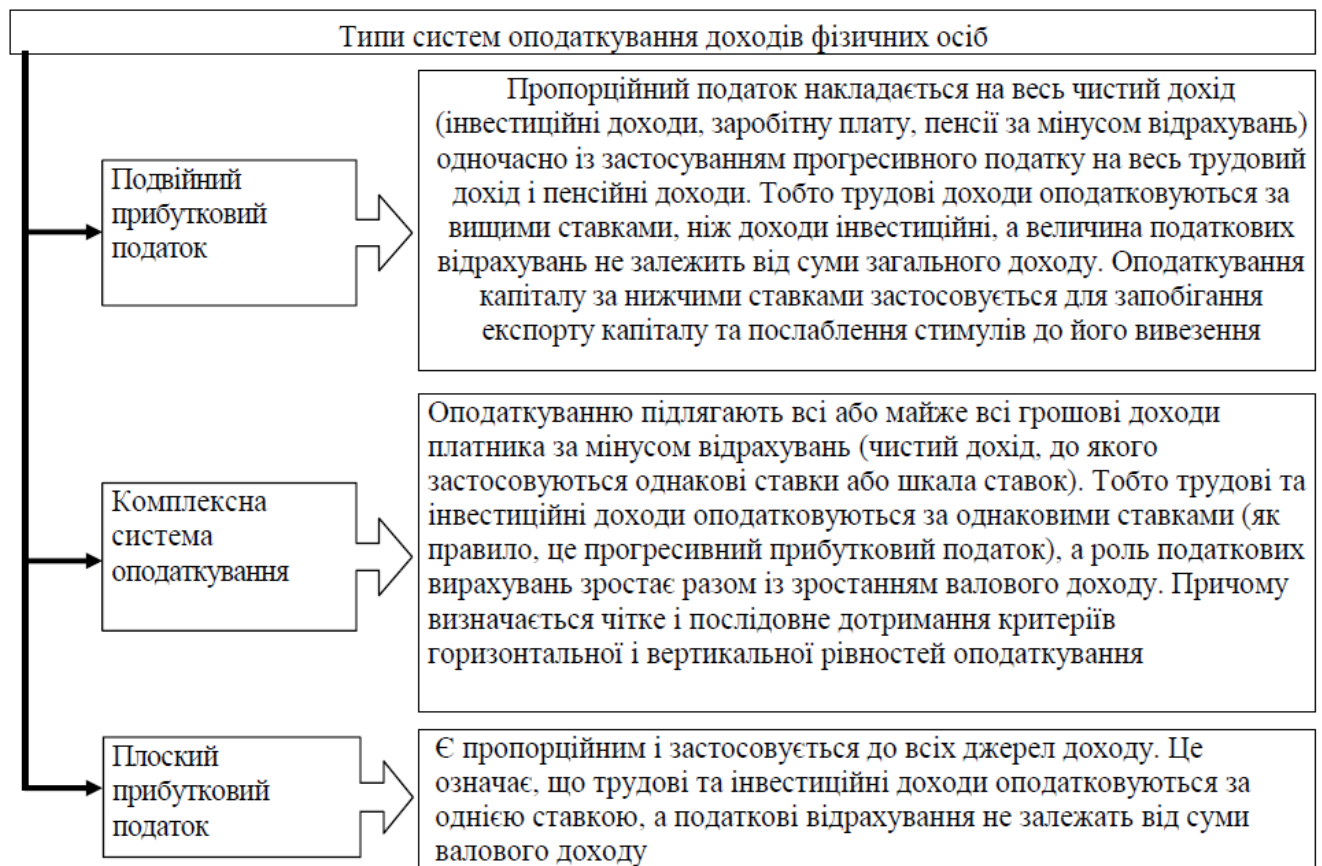


Рис. 3.1. Різновиди існуючих типів систем оподаткування доходів фізичних осіб у різних країнах світу

Незважаючи на означені типи та притаманні їм особливості, кожна країна формує власну систему оподаткування доходів громадян, з визначеними на законодавчому рівні об'єкти та бази оподаткування, системи податкових пільг та ставок.

Величина податкових надходжень від податку на доходи фізичних осіб відображається у ВВП та показує, яку роль відіграють надходження від цього податку в узагальненому показнику економічного розвитку держави.

Незважаючи на те, що частка податку на доходи фізичних осіб у структурі ВВП України має значний розмір у більшості розвинених країнах світу цей розмір ще вищий, ніж в Україні, тому що «відповідно до своїх особливостей у цих країнах здійснюється поетапне реформування оподаткування доходів громадян, яке відбувається шляхом розширення їх бази, перебудови ставок, створення більш однорідного режиму оподаткування різних джерел доходу тощо» [28].

Накопичений світовий досвід справляння податку на доходи фізичних осіб є доволі значним. Його вивчення дозволяє не тільки визначити можливість та доцільність застосування окремих здобутків в Україні, але й окреслити ймовірні проблеми щодо його впровадження у вітчизняну практику.

В економічно розвинених країнах світу податкові системи характеризуються досить високими ставками податків. При цьому, механізм оподаткування податком на доходи фізичних осіб базується на застосуванні так званої прогресивної шкали: чим більший дохід, тим вища ставка податку з доходів застосовується для оподаткування таких доходів (табл. 3.3) [72; 73].

Таблиця 3.3

Ставки прибуткових індивідуальних податків у країнах світу у 2020 р., %

Країна	Ставки податку, %	Країна	Ставки податку, %
Австрія	21 – 50	Нідерланди	5,85 – 52
Болгарія	10	Німеччина	14 – 45
Польща	18 - 32	Бразилія	7,5 – 27,5
Велика Британія	0 – 45	Португалія	14,5 – 48
Гонг Конг	2 – 17	США	0-39,6
Греція	0 – 42	Румунія	16
Естонія	20	Сербія	10 – 20
Ізраїль	10 – 50	Словаччина	19 - 25
Італія	23 – 43	Туреччина	15 – 35

Як зазначалося у попередніх розділах даної роботи, розмір ставок податку на доходи фізичних осіб, які застосовуються нині в Україні значно менший, від

тих, що запроваджені у більшості країн світу. Однак, слід враховувати те, що більшість країн світу визначають доходи, які підлягають оподаткуванню з використанням прогресивної шкали ставок податку.

Тобто, кожною країною приймається власне рішення щодо того, який вид ставок податку на доходи фізичних осіб їй найбільш доцільно використовувати: пропорційні, прогресивні чи регресивні.

Складне не підтримати думку К. Курбанова та О. Пушкар, відносно того, що «надмірна поляризація диференціації доходів населення є особливо небезпечною» [30].

Така небезпека пояснюється наступним:

- з однієї сторони, незадовільне застосування прогресивного підходу до встановлення ставок податку на доходи фізичних осіб спричинить відходження частини доходів в тінь;

- з іншої сторони, запровадження пропорційного підходу до встановлення ставок податку на доходи фізичних осіб порушує принцип справедливості оподаткування, що неминуче призведе до наростання соціальної напруги у суспільстві через невдоволення тієї частини населення, яка отримує низькі доходи.

Ще у 1996 році У. Вікрі та Дж. Меррліс довели неефективність оподаткування доходів фізичних осіб за прогресивною шкалою, сформулювавши закон «дестимуляції економічної активності», сутність якого полягала у тому, що «для досягнення економічної активності податки на доходи мають бути пропорційними, а їх ставки не повинні перевищувати 20%» [43].

Слід зазначити, що впродовж 1991–1992 років в Україні вже діяла прогресивна шкала ставок оподаткування доходів громадян з вишкою від 12% до 30% та розподілом за чотирма ставками, а з 1993 р по 2003 р. було запроваджено п'ять ставок.

Однак, при впровадженні прогресивних ставок податку на доходи фізичних осіб, слід правильно провести розрахунок розміру ставок та визначитися із доцільним діапазоном шкали прогресії. Про подібні прорахунки при встановленні

прогресивних ставок ПДФО у 1991 – 2003 рр. говорять В. Чубай та Л. Якимчук, які вбачають основну причину переведення значної частки заробітної плати в «тінь» «неправильний розрахунок розміру ставок і неправильний діапазон шкали такої прогресії» [68].

Задля виправлення такої ситуації з 2004 року прогресивна шкала ставок оподаткування ПДФО в Україні була замінена на єдину ставку в розмірі 15%.

У перехідний період від прогресії до пропорції до 2007 року застосовувалася ставка 13%.

З прийняттям Податкового кодексу базова ставка податку на доходи фізичних осіб була встановлена у розмірі 15 %, але в разі, «якщо загальна сума отриманих платником у звітному місяці доходів перевищує десятикратний розмір заробітної плати, встановленої на початок поточного року, то ставка податку становить 17% до суми перевищення доходу (20% з 1 січня 2015 року)» [44].

Досить цікавою є практика оподаткування заробітної плати у Німеччині. Тут оподаткування податком на доходи фізичних осіб здійснюється за прогресивною шкалою, відповідно до якої встановлено мінімальну ставку у розмірі 0% та максимальну ставку у розмірі 45%. Сутність оподаткування зводиться до того, що чим більший дохід отримує особа, тим вищою буде ставка податку, за якою сплачується податок (табл. 3.4).

Таблиця 3.4.

Особисті щорічні ставки у Німеччині у 2020 р.

Дохід, що обліковується (EUR)	Ставка, %
до 8354	0
8355 - 52881	14
52882-250730	42
більше 250731	45

Диференціюються також доходи сімейних та несімейних осіб. Так, холостяки сплачують податок з доходів, які перевищують EUR 250731, а одружені починаючи з доходів, розмір яких перевищує EUR 501462.

Існують відмінності між Україною та рядом європейських країн щодо повноважень держави та органів місцевого самоврядування відносно встановлення порядку, ставок, правил оподаткування податком на доходи фізичних. Якщо в Україні таке право належить виключно державі, то в деяких іноземних державах органи місцевого самоврядування мають досить широкі права у сфері податкової юрисдикції.

У таких країнах як Болгарія, Латвія, Естонія, Кіпр, Греція, Румунія, податок на доходи фізичних осіб належить до місцевих податків, а для прикладу у Фінляндії органам місцевого самоврядування надано право самостійно визначати ставки, за якими будуть оподатковуватися доходи громадян.

Досвід провідних економічно розвинених країн світу засвідчує, що оподаткування доходів фізичних осіб є дієвим інструментом розподілу та перерозподілу національного доходу в умовах функціонування зрілої економіки та у демократичному суспільстві.

В залежності від рівня соціально-економічного розвитку країни, можуть використовуватися різні системи оподаткування доходів громадян: повна, або комплексна, подвійного прибуткового оподаткування та пропорційного прибуткового податку (як правило, з однією ставкою). За таким принципом провідні країни світу реалізують комплексну систему оподаткування доходів громадян.

Система прибуткового оподаткування доходів громадян в Україні за роки її незалежності зазнала численних змін. Наразі, податок на доходи фізичних осіб з властивими йому елементами за багатьма формальними та реальними ознаками відповідає його аналогам в провідних країнах світу, що відображається в співвідношенні між основними об'єктами оподаткування, у процедурах адміністрування податку тощо.

Враховуючи, що ПДФО забезпечує третину надходжень до зведеного бюджету України, а 60% цього податку зараховується до бюджетів місцевого самоврядування, одним з основних його завдань в найближчій перспективі є посилення фіскальної ефективності ПДФО та забезпечення самодостатності

місцевих бюджетів, що дасть їм змогу здійснювати фінансування заходів, пов'язаних із наданням соціальних послуг.

Міжнародні проекти, які наразі реалізуються в Україні у сфері оподаткування спрямовані на «досягнення найбільшої ефективності від застосування податкового інструментарію та оптимізацію податкового навантаження» [60; 68; 71]. Одним із чинників забезпечення оптимізації податкового навантаження в контексті оподаткування доходів громадян у вигляді заробітної плати, на нашу думку є запровадження прогресивної ставки оподаткування.

Вважаємо, що удосконалення оподаткування доходів, отриманих у вигляді заробітної плати в Україні має здійснюватися в напрямі забезпечення принципу соціальної справедливості, а відтак дотримання механізму прогресивності оподаткування. З урахуванням вище викладеного, вважаємо за можливе порекомендувати запровадження таких ставок ПДФО в Україні:

5 відсотків - до бази оподаткування, що не перевищує, або дорівнює розміру однієї мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року;

10 відсотків - до бази оподаткування, розмір якої є більшим за розмір однієї мінімальної заробітної плати але не перевищує п'яти розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року;

15 відсотків - до бази оподаткування, розмір якої є більшим за розмір п'яти мінімальних заробітних плат але не перевищує десяти розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року;

20 відсотків - до бази оподаткування, що перевищує десять розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року.

Такий підхід забезпечить оптимізацію податкового навантаження громадян та сприятиме зниженню соціальної напруги у суспільстві.

Висновки до розділу 3

Визначення пріоритетних напрямів удосконалення системи інформаційного забезпечення обліку і оподаткування заробітної плати в сфері аграрного бізнесу дозволяє зробити такі висновки:

1. Організація обліку заробітної плати має базуватися на ефективній обліковій політиці. В роботі розглянуті підходи щодо формування облікової політики в частині обліку праці та заробітної плати з виокремленням методичних, організаційних та технічних питань. Визначено елементи облікової політики щодо виплат працівникам, які мають бути обов'язково закріплені в обліковій політиці.

2. Вважаємо за доцільне внести зміни до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій стосовно доповнення рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат та платежів» та рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» субрахунками другого порядку.

3. Задля формування завершеного обліково-інформаційного масиву даних щодо розрахунків по заробітній платі та забезпечення управлінського персоналу необхідними для прийняття рішень даними запропоновано впровадження управлінського бухгалтерського звіту «Розрахунки за виплатами працівникам».

4. Базуючись на світовому досвіді оподаткування доходів громадян, отриманих у вигляді заробітної плати, розроблені пропозиції щодо запровадження у вітчизняну практику справляння ПДФО прогресивної шкали ставок оподаткування з вилкою від 5% до 20%.

ВИСНОВКИ

У роботі проведено дослідження теоретико-методичних та організаційних підходів щодо формування системи інформаційного забезпечення обліку і оподаткування заробітної плати в сфері аграрного бізнесу та розроблено практичні рекомендації, спрямовані на їх удосконалення, що дає можливість зробити наступні висновки:

1. Досліджуючи економічну сутність, зміст та підходи до трактування поняття «заробітна плата» було встановлено наявність різних підходів щодо її розуміння та визначення. На підставі критичного аналізу наукової думки та положень чинних нормативно-правових актів доведено необхідність розгляду даного поняття з боку суб'єкта підприємницької діяльності, з боку найманого працівника та з позиції ринку праці. Запропоновано авторське дуальне визначення сутності поняття «заробітна плата», що представляє дану категорію як комплексну систему, яка враховує сучасні реалії ринкової конкуренції та відображає інтереси усіх учасників соціально-трудових відносин на всіх рівнях економічної системи.

2. На основі дослідження діючих систем і форм оплати праці в сфері аграрного бізнесу визначені властиві їм як переваги, так і недоліки. Погодинна оплата праці підходить для підприємств сфери аграрного бізнесу при нарахуванні заробітної плати працівникам адміністративного персоналу, а також може застосовуватися у виробництвах, де основним критерієм виступає якість продукції, натомість не сприяє мотивації до збільшення виробітку. Відрядна оплата праці безпосередньо забезпечує мотивацію до збільшення виробітку, хоча складна у побудові, вимагає належної кваліфікації нормувальників, оскільки відрядні розцінки залежить від встановлених норм, а обґрунтованість норм являється вихідним параметром відрядної системи оплати.

3. Вивчаючи теоретичні засади організації і методики обліку заробітної плати в сфері аграрного бізнесу та порядок її оподаткування встановлено, що організація оплати праці та облік розрахунків по заробітній платі регламентується як на державному рівні, шляхом прийняття законодавчих нормативно-правових актів, так і на рівні підприємства, що вимагає розробки та прийняття внутрішніх документів (колективного договору, положення про оплату праці, штатного розпису, правила внутрішнього трудового розпорядку тощо).

4. Формування системи інформаційного забезпечення обліку заробітної плати в сфері аграрного бізнесу передбачає поетапний процес здійснення обліку особового складу працівників та обліку використання робочого часу, обліку відпрацьованого часу та виробітку продукції, розрахунку належної працівникам суми заробітної плати та здійснення її оподаткування.

5. Основними документами, які використовуються для здійснення розрахунків заробітної плати та її виплати є кадрова документація, табель обліку використання робочого часу, документи, що підтверджують виробіток, розрахункові, платіжні та/або розрахунково-платіжні відомості. Синтетичний облік розрахунків по заробітній платі ведеться на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», до якого, залежно від здійснюваних виплат працівникам відкриваються субрахунки: 661 «Розрахунки за заробітною платою»; 662 «Розрахунки з депонентами»; 663 «Розрахунки за іншими виплатами».

6. Оподаткування заробітної плати передбачає здійснення роботодавцем – податковим агентом обов’язкових утримань із працівників податку з доходів фізичних осіб та військового збору, механізм та методика розрахунку та справляння яких визначається Податковим кодексом України. При цьому податковим агентом, повинно бути забезпечено правильне ведення бухгалтерського обліку нарахування, утримання та сплати ПДФО і ВЗ, дотримання встановлених строків їх сплати, своєчасного подання податкової звітності.

7. Дослідження організаційних особливостей діяльності досліджуваного підприємства свідчить, що воно організовує свою діяльність в сфері аграрного бізнесу та здійснює вирощування зернових та олійних культур, вирощування

пряних, ароматичних і лікарських культур, овочів і баштанних культур, коренеплодів і бульбоплодів, інших багаторічних культур а також провадить допоміжну діяльність у рослинництві та післяурожайну діяльність.

8. Особливістю організації фінансово-господарської діяльності товариства «Полтавське» є те, що фінансування його діяльності здійснюється виключно за рахунок власного капіталу, через що, через брак наявних джерел фінансування у 2019 р. та 2020 р. підприємство працювало збитково. Проте, не залучаючи позикових джерел, вже у 2021 р. відбулося суттєве підвищення загальних показників ефективності діяльності товариства, спостерігалось нарощення його виробничого потенціалу та збільшення власного капіталу.

9. Організація обліку заробітної плати на ТОВ «Полтавське» регламентується чинними законодавчими актами, а також базується на положеннях колективного договору, положенні про оплату праці, штатного розпису. Документами на підставі яких здійснюється нарахування заробітної плати працівникам ТОВ «Полтавське» є: таблиць обліку використання робочого часу; первинні бухгалтерські документи, які підтверджують обсяг виконаних робіт, виробленої продукції, виконаних послуг та підписані обліковцем; наказ про нарахування заохочувальних та компенсаційних виплат. Подальший розрахунок заробітної плати здійснюється бухгалтером у відомості нарахування заробітної плати, в якій узагальнюються всі дані, які пов'язані із нарахуванням основної заробітної плати, додаткової заробітної плати та інших заохочувальних і компенсаційних виплат, а також відображаються утримання із заробітної плати та нарахування єдиного соціального внеску на фонд заробітної плати.

10. Порядок оподаткування заробітної плати працівників ТОВ «Полтавське» базується на чинному податковому законодавстві та передбачає розрахунок ПДФО і ВЗ, який здійснюються підприємствам правильно, своєчасно та належним чином відображається в облікових регістрах та звітності.

11. До основних напрямів удосконалення системи інформаційного забезпечення обліку заробітної плати працівників підприємств сфери аграрного бізнесу слід віднести запропоновані підходи щодо формування облікової політики

підприємства в частині обліку заробітної плати, пропозиції щодо внесення змін до Плану рахунків бухгалтерського обліку стосовно забезпечення його узгодженості з НПСБО та МСБО та доповнення рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат та платежів» й рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» субрахунками другого порядку.

12. Запропоновано підходи щодо удосконалення оподаткування доходів, отриманих у вигляді заробітної плати з урахуванням світового досвіду оподаткування доходів громадян в контексті забезпечення соціальної справедливості оподаткування, що базується на розроблених пропозиціях запровадження у вітчизняну практику справляння ПДФО прогресивної шкали ставок оподаткування з вилкою від 5% до 20%.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Брезицька К. Ф. Аналіз сучасних систем оплати праці в зарубіжних країнах. *Управління розвитком*. 2011. № 8 (105). С. 30-31.
2. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку : підручник для студентів спеціальності «Облік і контроль» вищих навчальних закладів. 3-тє вид., допов. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2002. 592 с.
3. Бутинець Ф.Ф., Войналович О.П., Томашевська І.Л. Організація бухгалтерського обліку . Житомир: ПП «Рута», 2005. 528 с.
4. Васильчик С. В. Теоретичні основи формування оплати праці на підприємстві. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2011. Вип. 21.12. С. 152-157.
5. Виплати працівникам: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 19 від 01 січ. 2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_011#Text (дата звернення: 15.10.2022).
6. Галузева угода між Мінагрополітики України, Всеукраїнським об'єднанням організацій роботодавців «Федерація роботодавців агропромислового комплексу та продовольства України» і профспілкою працівників агропромислового комплексу України в сільському господарстві на 2014-2020 рр. від 20 груд. 2013 р. URL: <http://profapk.org.ua/cms/legislature/agreement/industry/selo.html> (дата звернення : 14.10.2022).
7. Гапоненко Н. В., Мельянова Л. В. Оплата праці в сільському господарстві: аспекти удосконалення. *Науковий вісник НУБіП України*. 2011. № 163, ч. 1. С. 208–213.
8. Гончар Л. В., Гарна С. О., Шнурко А. М. Актуальні питання сучасного стану заробітної плати в Україні. *Інноваційна економіка*. 2019. № 5–6(80). С. 139–143.
9. Гриньова В.М., Грузіна І.А. Проблеми мотивації праці персоналу підприємства: монографія. Харків: ВД «ІНЖЕК», 2007. 184 с.

10. Грішнова О. А. Економіка праці та соціально-трудові відносини : підручник. Київ : Знання, 2004. 535 с.
11. Гуцаленко Л. В., Білодон Д. Д. Прикладні програми для обліку розрахунків з оплати праці. *Електронне фахове видання. Серія «Ефективна економіка»*. 2019. № 10. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7299> (дата звернення 25.10.2022)
12. Дробішева О. О. Економічна сутність, форми та система оплати праці. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2014. № 8. С. 48-55.
13. Економіка праці та соціально-трудові відносини : підручник / А. М. Колот, О. А. Грішнова, О. О. Герасименко та ін.; за наук. ред. д-ра екон. наук, проф. А. М. Колота. Київ : КНЕУ, 2009. 711 с.
14. Єсінова Н.І. Економіка праці та соціально-трудові відносини: навч. посіб. Київ : Кондор, 2004. 432 с.
15. Жиглей І.В. Облікове забезпечення заходів, пов'язаних з підвищенням мотивації праці в світлі П(С)БО 26 “Виплати працівникам”. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. 2009. № 3. С. 60-65.
16. Жидовська Н. М. Удосконалення систем оплати праці України з урахуванням зарубіжного досвіду. *Збірник наук. праць Таврійського державного агротехнологічного університету. Економічні науки*. 2012. Т. 2. № 2 (18). С. 138-146.
17. Жук Н.Л. Первинний облік праці та її оплати на сільськогосподарських підприємствах. *Облік і фінанси АПК*. 2005. № 7. С.59-62.
18. Завгородній А.Г. Бухгалтерський облік: основи теорії і практики. Київ: «Знання» 2003. 327 с.
19. Завіновська Г. Т. Економіка праці: навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2003. 300 с.
20. Інструкція зі статистики заробітної плати: Наказ Державного комітету статистики України від 13 січ. 2004 № 5 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04> (дата звернення : 15.10.2022).

21. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України 30 листопада 1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 13.10.2022)
22. Калина А. В. Економіка праці. Київ : МАУП, 2009. 272 с.
23. Кім Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2006. 480 с.
24. Коваленко М. М., Тивончук С. В. Заробітна плата в системі матеріального стимулювання та її відображення в обліковій політиці підприємства. *Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»*. 2013. Вип. 10(3). С. 303-309.
25. Кодекс законів про працю України : Закон України від 10 груд. 1971 р. № 322-VIII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08> (дата звернення 09.10.2022).
26. Конвенція «Про захист заробітної плати» № 95. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/993_146#Text (дата звернення : 10.10.2022).
27. Конституція України : Закон України від 28 черв. 1996 р. № 254к/96-ВР. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80/ed20171013> (дата звернення 05.10.2022).
28. Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні : монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2005. 372 с.
29. Кундря-Висоцька О.П. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Львів: ЛБІ НБУ, 2003. 303 с
30. Курбанов К. Р. Диференціація розподілу доходів як фактор впливу на економічний розвиток країни *Бюлетень Міжнародного Нобелівського економічного форуму*. 2011. №. 1(4). С. 211–217.
31. Максимець Ю.В. Заробітна плата як визначальний чинник мотивації праці в ринковій економіці. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2008. Вип. 18.10. С. 224–229.

32. Мартин О. М. Заробітна плата як економічна категорія: соціально-економічні аспекти. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2012. Вип. 22.7. С. 232-240.
33. Мельник В. М. Генеза теорій податків. *Фінанси України*. 2004. № 8. С. 42-53.
34. Мельник Т.Г. Облік, аналіз та аудит праці і її оплати: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.04.06. Київ, 2006. 20 с.
35. Мельянюкова Л.В. Використання коефіцієнта трудової участі для підвищення стимулюючої ролі заробітної плати. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2005. № 12. С. 9–14.
36. Мочерний С. В. Основи економічної теорії : підручник / С. В. Мочерний, В. К. Симоненко, В. В. Секретарюк, А. А. Устенко.; за ред. С. В. Мочерного. Київ : вид-во «Знання», КОО, 2000. 601 с.
37. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»: Наказ Міністерства фінансів України від 28 жовт. 2003 р. № 601. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03#Text> (дата звернення: 15.10.2022).
38. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»: Наказ Мінфіну від 28 трав. 1999 р. № 137. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99#Text> (дата звернення: 19.10.2022).
39. Новий курс: реформи в Україні. 2010–2015. Національна доповідь / за заг. ред. В. М. Гейця та ін. Київ : НВЦ НБУВ, 2010. 232 с.
40. Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 8 від 01 січ. 2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020#Text (дата звернення: 10.11.2022).
41. Онищенко Т. Оплата праці: податковий та бухгалтерський облік. Харків: Фактор, 2004 р. 208 с.
42. Павленко Н. Організація праці та заробітна плата Т.1. Харків : Фактор. 2007. 220 с.
43. Податкове регулювання соціального розвитку: світовий досвід та тенденції в Україні : монографія / Ю. Б. Іванов, О. М. Тищенко, О. В. Грачов та ін. ; за

- заг. ред. Ю. Б. Іванова. Харків. : ФОП Александрова К. М.; ВД «ІНЖЕК», 2012. 496 с.
44. Податковий кодекс України: Закон України від 02 груд. 2010 № 2755-VI, зі змінами і доповненнями. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show>. (дата звернення 09.10.2022).
 45. Подолянчук О. Облік та оподаткування розрахунків за поточними виплатами працівникам. URL: <http://baltijapublishing.lv/omp/index.php/bp/catalog/download/30/597/1244-1?inline=1>. (дата звернення : 11.10.2022).
 46. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» : Наказ Міністерства фінансів України від 31 груд. 1999 р. №318. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z027-00> (дата звернення : 12.10.2022).
 47. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні: Постанова НБУ від 29 груд. 2017 р. №148. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17#Text> (дата звернення : 15.10.2022).
 48. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Мінфіну від 24 трав. 1995 р. №88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення : 17.10.2022).
 49. Порядок обчислення середньої заробітної плати: Постанова КМУ від 08 лют. 1995 № 100. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/100-95-%D0%BF#Text> (дата звернення: 23.10.2022)
 50. Постанова Кабінету Міністрів України «Про умови оплати праці осіб які працюють в гірських районах» від 11 серп. 1995 р. № 648. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/648-95-%D0%BF#Text> (дата звернення : 14.10.2022).
 51. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 серп. 1999 р. № 996 – XIV. URL:

- <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14/conv#n8> (дата звернення: 16.10.2022)
52. Про державну статистику : Закон України від 17 вер. 1992 р. № 2615-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2614-12#Text> (дата звернення: 17.10.2022)
 53. Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки : Указ Президента України від 12 черв. 1995 р. №436/95. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436/95#Text> (дата звернення : 13.10.2022).
 54. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці: наказ Державного комітету статистики України від 05 груд. 2008 р. №489. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0489202-08#Text> (дата звернення : 18.10.2022).
 55. Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску і Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску : Наказ Мінфіну України від 13 січ. 2015 р. № 4. URL: https://docs.dtkr.ua/doc/z0111-15?_ga=2.31403199.1020850749.1672337098-1299757768.1638015948 (дата звернення: 19.10.2022)
 56. Про колективні договори і угоди : Закон України від 01 лип. 1993р., № 3356-XII. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3356-12> (дата звернення 15.10.2022).
 57. Про оплату праці : Закон України від 24 бер. 1995 р № 108/95- ВР. URL : <http://www.zakon.rada.kiev.ua>. (дата звернення 09.10.2022).
 58. Про охорону праці : Закон України від 14 жовт. 1992 р. № **2694-XII**. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2694-12#Text> (дата звернення : 11.10.2022).
 59. Про умови оплати праці працівників бюджетних установ та організацій, що обслуговують агропромисловий комплекс : Наказ Мінагрополітики України

- від 03 лист. 2005 р. № 602. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1367-05#Text> (дата звернення : 16.10.2022).
60. Рядінська В. Доцільність прогресивного оподаткування доходів фізичних осіб. *Наука і правоохорона*. 2013. №8. С. 196-201.
 61. Семенов Г.А. Організація обліку розрахунків з персоналом з оплати праці. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво* 2009. № 2. С.180-187.
 62. Танклевська Н. С. Світовий досвід оподаткування доходів фізичних осіб URL: <http://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/6.1/264.pdf> (дата звернення: 05.11.2022).
 63. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України. навч. посіб. Київ : А.С.К., 2006. 784 с.
 64. Толуб'як В. С. Заробітна плата та її вплив на формування фінансових ресурсів системи пенсійного забезпечення. *Теорія та практика державного управління*. 2010. Вип. 2. С. 242-249.
 65. Український ринок праці: особливості розвитку та ефективність функціонування : монографія / за ред. д-ра екон. наук, проф. І. Л. Петрової. Київ : Фенікс, 2010. 332 с.
 66. Цал-Цалко Ю.С. Виплати підприємства, що не належать до фонду оплати праці: обліковий процес, система звітності та вплив на економічний потенціал. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. 2011. № 3. С. 279-284.
 67. Цивільний кодекс України : Закон України від 16 січн. 2003 р. № 435-IV, зі змінами та доповненнями : URL <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 16.10.2022).
 68. Чубай В. М. Вплив податкової системи на добробут фізичних осіб. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2010. Вип. 20.10. С. 261-266.
 69. Швець Л. П. Дослідження шляхів удосконалення використання фонду оплати праці та системи преміювання на підприємствах зв'язку. *Вісник*

Хмельницького національного університету. Економічні науки. 2009. Т. 1. № 4. С. 40-45.

70. Щирба І. М. Сутність облікової політики щодо витрат на оплату праці та факторів впливу на її формування. URL : www.nbuv.gov.ua/portal/Soc.../41.pdf (дата звернення 29.10.2022).
71. Якушик І. Д., Литвиненко Я. В. Податкові системи зарубіжних країн : довідник. Київ : «МП Леся», 2004. 480 с.
72. Organisation for Economic Co-operation and Development. URL: <http://www.oecd.org>. (дата звернення: 10.11.2022).
73. Tax Rates Around the World 2020. URL: <http://www.worldwide-tax.com> (дата звернення: 10.11.2022).

ДОДАТКИ