

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Донецький національний університет економіки і торгівлі
імені Михайла Туган-Барановського

Навчально-науковий інститут економіки, управління та адміністрування
(назва навчально-наукового інституту)

Кафедра фінансів, обліку і оподаткування
(назва кафедри)

ДОПУСКАЮ ДО ЗАХИСТУ
Гарант освітньої програми
Шевченко Л.Я.
(підпис) (прізвище та ініціали)
« » 20 року

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на здобуття ступеня вищої освіти магістр
(назва освітнього ступеню)

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(шифр та назва)

освітньої програми «Облік і оподаткування»
(назва)

на тему: «Облік і оподаткування розрахунків з оплати праці»

Виконала:

здобувач вищої освіти Євдокімова Дарина Євгенівна
(прізвище, ім'я, по-батькові)

_____ (підпис)

Керівник: в.о. зав. кафедри, к.е.н., доцент Шевченко Л.Я.
(посада, науковий ступінь, вчене звання, прізвище та ініціали)

_____ (підпис)

Засвідчую, що у кваліфікаційній
роботі немає запозичень з праць
інших авторів без відповідних
посилань
Здобувач вищої освіти _____
(підпис)

Кривий Ріг
2021

ЗМІСТ

РЕФЕРАТ	3
ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ	4
ВСТУП	5
1. ЕКОНОМІКО-ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ, ЯК ОБ'ЄКТА ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ	7
2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ В ДОНЕЦЬКОМУ НАЦІОНАЛЬНОМУ УНІВЕРСИТЕТІ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ ІМЕНІ МИХАЙЛА ТУГАН- БАРАНОВСЬКОГО	19
3. ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ	32
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	38
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	413
ДОДАТКИ	46

РЕФЕРАТ

Сторінок	Рисунків	Таблиць	Додатків
45	4	7	14
Об'єкт дослідження:	стан методики та організації обліку і оподаткування розрахунків з оплати праці в Донецькому національному університеті економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського		
Предмет дослідження:	низка теоретичних, практичних та методичних аспектів організації обліку і оподаткування розрахунків з оплати праці		
Мета:	вивченні та дослідженні теоретичних, методичних та практичних аспектів організації обліку і оподаткування розрахунків з оплати праці.		
Методи:	спостереження, порівняння, вибіркоче спостереження, вертикальний аналіз. Були використані нормативні та правові акти, що регламентують облік, спеціальна та методологічна література та данні мережі Інтернет, а також облікова і звітна документація Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського		
Результати:	Обґрунтування теоретичних положень і практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку розрахунків з оплати праці		

Ключові слова: ОБЛІК, АНАЛІТИЧНИЙ ОБЛІК, БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, ЗАРОБІТНА ПЛАТА, ВИТРАТИ, ДОХОДИ, ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА, ОПОДАТКУВАННЯ, ВІДПУСТКА, ЛІКАРНЯНИ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ, СИМВОЛІВ, ОДИНИЦЬ, СКОРОЧЕНЬ І ТЕРМІНІВ

1. ВР – Верховна Рада;
2. грн. – гривні;
3. див. – дивіться;
4. дод. – додаток;
5. ПКУ – Податковий Кодекс України;
6. П(С)БО – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку;
7. р. – рік;
8. ЄТС – єдина тарифна сітка;
9. п. – пункт;
- 10.ст. – стаття;
- 11.табл. – таблиця;
- 12.тис. – тисяча;
- 13.ЄСВ – єдиний соціальний внесок;
- 14.ПДФО – податок із доходів фізичних осіб;
- 15.ВЗ – військовий збір;
16. Ф – форма;
17. КМУ – Кабінет Міністрів України;
18. ЗУ – Закон України.

ВСТУП

На сьогоднішній день ринкові відносини з їх приватною власністю і комерційними інтересами не можна уявити без бюджетних установ та організацій в сучасному суспільстві.

Основною частиною грошових доходів населення є заробітна плата, вона є дієвим мотиватором до праці та впливає на загальні показники соціально-економічного розвитку держави.

У бюджетних установах бухгалтерський облік здійснює свої певні завдання, має особливі об'єкти, обліковується за окремим планом рахунків і балансу, який відрізняється від балансу та плану рахунків підприємств та організацій. Тому обрана тема облік і оподаткування розрахунків з оплати праці в бюджетних установах особливо актуальна.

Оплата праці – це будь-який заробіток, обчислений, як правило, в грошовому виразі, який за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за їх виконану роботу згідно до законів, інших нормативних актів та трудових договорів.

Актуальність, теоретична і практична суть дослідження вказаних проблем, а також необхідність пошуку шляхів удосконалення обліку праці, її оплати в умовах утворення соціально орієнтованої ринкової економіки визначили вибір теми даної роботи.

Мета роботи полягає у вивченні та дослідженні теоретичних, методичних та практичних аспектів організації обліку і оподаткування розрахунків з оплати праці.

Під час написання кваліфікованої роботи потрібно було вирішити такі основні завдання:

- визначити економічну сутність розрахунків з оплати праці;
- дослідити нормативно-правове забезпечення обліку розрахунків з оплати праці в бюджетних установах;
- розглянути методичні аспекти організації обліку і оподаткування розрахунків з оплати праці в Донецькому національному університеті економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського у бюджетних установах;
- охарактеризувати основні організаційно-економічні показники діяльності Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського;
- дослідити процес організації розрахунків з оплати праці документального, аналітичного та синтетичного обліку;
- розглянути процес обліку і оподаткування розрахунків з оплати праці;
- обґрунтувати напрями вдосконалення організації розрахунків з оплати праці в Донецькому національному університеті економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського;

- запропонувати удосконалення методики обліку і оподаткування розрахунків з оплати праці в Донецькому національному університеті економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського .

Об'єктом дослідження є стан методики та організації обліку і оподаткування розрахунків з оплати праці в Донецькому національному університеті економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського.

Заклад є юридичною особою, підпорядковується і фінансується Міністерством освіти і науки України, має печатку, ідентифікаційний номер.

Предметом дослідження є низка теоретичних, практичних та методичних аспектів організації обліку і оподаткування розрахунків з оплати праці в Донецькому національному університеті економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського в бюджетних установах.

Проводились деякі дослідження із застосуванням наукових методів, що ґрунтується на діалектичному методі об'єктивних законів розвитку економіки.

При дослідженні методик обліку оплати праці застосовувалися такі методи як: спостереження, порівняння, вибіркове спостереження, вертикальний аналіз. Були використані нормативні та правові акти, що регламентують облік, спеціальна та методологічна література та данні мережі Інтернет, а також облікова і звітна документація Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського.

1. ЕКОНОМІКО-ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ, ЯК ОБ'ЄКТА ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ

У наш час заробітна плата відіграє значну роль у розвитку народного господарства. Держава створює умови для повного здійснення громадянами права на працю, гарантує рівні можливості у виборі професії та роду трудової діяльності, реалізовує програми професійно-технічного навчання, підготовки і перепідготовки кадрів відповідно до суспільних потреб.

Заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу [12].

Бюджетні установи виконують фінансування заробітної плати за окремою статтею, яка є захищеною відповідно до Закону України «Про Державний бюджет України» [1]. Виплати по заробітній платі здійснюються першочергово разом з перерахуванням до фондів обов'язкових платежів. Визначення, а також розуміння економічної сутності оплати праці значно пояснює ефективність її застосування і наукових досліджень.

Ця законодавча норма надає підприємствам значної свободи дії, проте й покладає на них велику відповідальність, адже ефективність праці цілком визначається тим, наскільки правильно буде організоване матеріальне стимулювання діяльності персоналу, а особливо спеціалістів. При цьому у приватному секторі вже практично немає керівників, які б так чи інакше не прагнули за допомогою матеріальних чинників залучати (чи навіть «переманювати») спеціалістів високого рівня до роботи на власному підприємстві або, навпаки, утримувати тих, хто вже працює на підприємстві й має відповідні показники ефективності роботи. Інша справа – працівники бюджетних установ, що сформувалися як клас "нових" бідних, життєвий рівень яких має від'ємну динаміку щодо мінімальних державних соціальних стандартів. І це незважаючи на те, що з моменту проголошення незалежності України система оплати праці працівників бюджетної сфери практично постійно знаходиться у стані реформування. На сьогодні у цій сфері склалась кризова ситуація. Заробітна плата втратила здатність бути стимулюючим фактором, що ускладнює проведення мотивувальної політики.

Розрахунки з персоналом завжди перебувають в зоні особливої уваги як самих працівників та менеджменту Компанії, так і контролюючих органів, у тому числі державних. Це пов'язано з складністю нормативно-правового регулювання даного питання та частими змінами законодавства. Додатково варто зазначити, що виплати персоналу займають значну частку в загальній структурі витрат підприємства. А тому, процес аудиту розрахунків з оплати праці покликаний встановити достовірність відображеної інформації у фінансових звітах Компанії та підтвердити правильність нарахувань та виплат заробітної плати та пов'язаних із нею податків і зборів.

Багато науковців у своїх працях приділяли увагу обліку розрахунків з оплати праці, серед них: Синяєва Л.В., Сахно Л.А., Кондратюк О.В., Гамова О.В., Кузьменко К.Ю., Донець О.С., Ангеловська О.В., Артюх О.В., Бутинець Ф.Ф.[3], Загородній А.Г., Кулаковська Л.П., Рагуліна І.І., Рудницький В.С., Мельник Т.Г., Новиков І.Т., Колот А.М., Ільїна С.Б., Олійчук М.Ф., Хомин П.Я., Атамас П. Й. [1] , Н. Болотіна, Ватуля І. Д., Н. Гончарова, І. Зуб, Т. Коляда, Левченко З. М. та ін. Але незважаючи на їх суттєві доробки, подальші дослідження в цьому напрямі необхідні з метою вдосконалення системи оплати праці працівників бюджетних установ.

Сутність поняття «заробітна плата» складна і багатостороння, тому розглядати її потрібно з різних позицій. Наукова література містить десятки різних трактувань поняття заробітна плата, це пояснюється різними науковими підходами. Більшість дослідників вважають оплату праці та заробітну плату тотожними поняттями. На мою думку такий підхід має теоретичне обґрунтування. Не варто стверджувати, що «оплата праці – поняття більш ширше, оскільки залежить не тільки від результативності праці кожного працівника, але й від загальної прибутковості підприємства». На наш погляд, у такому визначенні йдеться про чинники, які формують заробітну плату.

В. Лукашевич зрівнює ці поняття, хоч між ними існує деяка відмінність: заробітна плата видається із фонду заробітної плати, а інші заохочувальні виплати проводяться за рахунок підприємства або «фонду спеціального призначення чи цільових надходжень». Поняття «оплата праці» є ширшим і спрямованим на регламентацію окремих елементів та всієї системи правових засобів у даній сфері. А категорія «заробітна плата» передбачає право окремих працівників на отримання грошової винагороди [5].

Автори зарубіжної наукової літератури не розділяють цих понять. Наприклад, за М. Аристронгом та Т. Стівенсоном у структуру заробітної плати входить: базова зарплата, грошова винагорода, акції, методи довготермінового заохочення, участь у прибутку.

П. Чингос до структури заробітної плати відносить «..базову ставку і виплати, які залежать від результатів праці, у вигляді бонусів» [8].

На думку А. Череп «заробітна плата – це економічна категорія, яка відтворює відносини між найманим працівником в питаннях розподілу доходу (розподілу новоствореної вартості) і керівником підприємства [39].

Економічна енциклопедія за редакцією С. Мочерного дає визначення «заробітної плати» як «грошового вираження вартості і ціни товару під назвою та результативності її функціонування» [13].

А. М. Колот зазначає, що оплата праці – це матеріальна винагорода трудового внеску працівника відповідно до кількості і якості праці, яку власник або уповноважений ним орган виплачує робітникові за виконану роботу [34].

Оплата праці з точки зору Д. Лагутіна це – сукупність складних економічних відносин, що відображають інтереси роботодавців і найманих робітників (їх спільність та протилежність) [24]. Т. Г. Мельник оплату праці

визначає як обліково-аналітичну категорію, яка розкриває трудовий дохід працівника, що формується під дією якості та кількості затраченої корисної праці і виплачується роботодавцем у грошовій або натуральній формі заробітної плати [26].

О. Л. Єськов та В.С. Савельєва [14] під заробітною платою розуміють компенсацію трудового внеску робітників у функціонування підприємства. А отже, основною її функцією є стимулювання працівників до ефективної праці. К. Крищенко підкреслює двоєдину сутність заробітної плати. З одного боку вона виступає категорією ринку праці та являється зовнішньою відносно підприємства. З другого боку виступає складовою ціни виробництва і формується на підприємстві згідно із кінцевими результатами його діяльності [23].

Вперше розмежувати поняття «оплата праці» та «заробітна плата» спробував український науковець О.І. Процевський. Він помітив, що при ототожненні цих понять недооцінюється значення процесу праці, а надається перевага його кінцевій меті. Дослідник у своїй монографії «Заробітна плата і ефективність суспільного виробництва» зазначав, що «поняття зарплата» вужче, і тому «охоплює застосування всієї сукупності відносин оплати праці до конкретного працівника».

На його думку, різниця між двома поняттями у тому, що «заробітна плата – це винагорода, яку працівник отримує за вже досягнуті ним результати праці». А «оплата праці – це показник можливого, це те, чого працівник може досягнути, якщо успішно та старанно виконає свої обов'язки». «У системі оплати праці встановлюється залежність міри оплати праці від рівня виконання її норм, а в заробітній платі встановлюється конкретний розмір винагороди, яка повинна відповідати якості та кількості витраченої праці» [3].

Економічна література трактує заробітну плату як з позиції марксистської економічної теорії, так і з позиції сучасної економічної теорії.

Марксистський підхід визначає заробітну плату як «грошовий вираз вартості та ціни товару «робоча сила» і частково результативності її функціонування». Під робочою силою слід розуміти сукупність поєднання фізичних і духовних можливостей людини що використовуються нею у процесі праці. Вона розглядається як здатність до найманої праці. Отже, заробітна плата сприймається не як ціна праці, а як ціна робочої сили, яку визначає вартість життєвих благ, потрібних для відтворення придатності до найманої праці.

Інші автори не погоджуються із таким підходом. Вони вважають, що робоча сила не може виступати як предмет купівлі – продажу, тому продаються тільки її послуги на певний час визначений контрактом. Тому заробітна плата [13] являється грошовою винагородою, яку працівник отримує за роботу, виконану протягом певного часу, відповідно до ставок, затверджених на підприємстві та відрядних розцінок на умовах, що передбачені трудовим договором [12].

Український вчений М. Туган-Барановський не погодився з марксистською теорією розподілу і розробив власну, яку виклав у праці «Соціальна теорія розподілу» (1913). На його погляд «розмір заробітної плати в суспільстві визначається двома факторами – продуктивністю праці (визначає обсяг суспільного продукту, що розподіляється між суспільними класами) і соціальною силою робітничого класу (від неї залежить надходження у розпорядження робітника частки суспільного продукту) [36]. Заробітна плата розглядається з точки зору «робітництва» у суспільному продукті. Заробітна плата і прибуток у суспільному продукті можуть збільшуватись паралельно, оскільки їх визначають однакові фактори.

Теорія М. Тугана-Барановського погоджували інтереси підприємців та робітників, розкриваючи спільне джерело їх доходів, а отже, і заінтересованості в економічному зростанні [21].

Слід відмітити, що, трактуючи розподіл доходів між найманими працівниками та роботодавцями ідеї М. Тугана-Барановського активно використовували чимало економістів ХХ ст.

Більш глибоке визначення поняття «заробітна плата» дає В.С. Толуб'як: «заробітна плата – це плата за виконану роботу, яка дає йому можливість забезпечувати себе та свою сім'ю необхідними засобами до життя, а також заощаджувати на майбутнє, в тому числі здійснювати страхування на пенсійне забезпечення» [35]. Це тлумачення відображає як економічні так і соціальні площини даної категорії.

Заробітна плата – одна з найскладніших економічних категорій і одне з найважливіших соціально-економічних явищ [2]. Оскільки вона, з одного боку, є основним (і часто єдиним) джерелом доходів найманих працівників, основою матеріального добробуту членів їхніх сімей, а з іншого – для роботодавців є суттєвою часткою витрат виробництва і ефективним засобом мотивації працівників до досягнення цілей підприємства, то питання організації заробітної плати і формування її рівня разом із питанням забезпечення зайнятості складають основу соціально трудових відносин у суспільстві, бо включають нагальні інтереси всіх учасників трудового процесу.

Взагалі у вітчизняному законодавстві відсутнє легальне визначення поняття працівників бюджетної сфери. На сьогодні при визначенні поняття працівників бюджетної сфери основним є критерій фінансування виплати заробітної плати даної категорії працівників із бюджетних коштів. Таким чином, до поняття працівників бюджетної сфери.

Наразі в Україні існує дві паралельні системи оплати праці працівників бюджетної сфери: одна заснована на дії Єдиної тарифної сітки (далі ЄТС), а інша регульована спеціальними нормативно-правовими актами, які відносяться до спеціального законодавства, що регулює оплату праці окремих категорій працівників (державні службовці, судді, працівники правоохоронних органів, прокурорські працівники тощо). Доцільно буде говорити про активне застосування тарифної системи як ефективного інструмента диференціації

оплати праці. Використання тарифної сітки має на меті встановлення оптимальної диференціації тарифних ставок і посадових окладів з урахуванням складності й відповідальності виконуваних робіт.

Тарифна ставка – це розмір заробітної плати за одиницю часу (за годину чи місяць). Розрізняють годинні та місячні тарифи [12]. У бюджетних організаціях застосовуються переважно місячні тарифні ставки, які називаються посадовими окладами. Найбільш поширеною у бюджетних установах є штатно-окладна система, якою передбачено встановлення кожному працівникові місячного окладу (ставки) відповідно до займаної посади.

Дія механізму тарифної сітки така: ЄТС передбачає 25 тарифних розрядів і тарифні коефіцієнти від 1 до 4,51. Схему тарифних розрядів встановлено окремо для посад науково-педагогічних і педагогічних працівників та для посад фахівців керівників і технічних службовців, загальних для всіх бюджетних установ, закладів та організацій [4]. Хоча як щодо оплати праці державних службовців, так і щодо оплати праці працівників на основі ЄТС наразі відсутня система встановлення додаткових видів оплати праці (надбавок та доплат) працівників окремих галузей бюджетної сфери, хоча надбавки і доплати, що забезпечують індивідуалізацію розмірів оплати праці з урахуванням тих факторів, що не відображаються в ЄТС.

Сучасна система винагородження має мотивувати до підвищення продуктивності праці і повинна забезпечувати зовнішню конкурентоспроможність. Узагальнюючи систему оплати праці в бюджетних установах, доцільно сформулювати методика, згідно з якою "вага" посади вираховується, виходячи з кількісної оцінки трьох складових: знання і навички, сфера та складність розв'язуваних питань, відповідальність. Крім постійної ставки для мотивації персоналу має широко застосовуватися змінне винагородження. Залежно від виду посади (робітник, менеджер, спеціаліст) відсоток у заробітній платі постійного окладу і змінної надбавки варіюється [5]. Треба зауважити, що кожне окреме підприємство повинно вибудовувати свою систему, яка б максимально враховувала особливості її діяльності та об'єктивні економічні реалії. Питання організації обліку розрахунків з оплати праці та система мотивації бюджетної сфери у кожному періоді часу є актуальними, отже, неодмінно потребують подальшого наукового дослідження.

Бюджетні установи виконують фінансування заробітної плати за окремою статтею, ця стаття є захищеною відповідно до Закону України «Про Державний бюджет України»[24]. Виплати по заробітній платі здійснюються першочергово разом з перерахуванням до фондів обов'язкових платежів. Визначення, а також розуміння економічної сутності оплати праці значно пояснює ефективність її застосування і наукових досліджень.

Для початку, розглянемо відмінності поняття «заробітна плата» і «оплата праці». Заробітна плата є не тільки платою за кінцевий результат праці, через те, що сутність її полягає в стимулі співробітника, через елементи організації, розмір і порядок виплати, які доволі часто розвивають у співробітників

особистий інтерес до виконання праці. Якщо це пояснити іншими словами, заробітна плата, по-перше, це оплата за виконану роботу, а по-друге, є стимулом до виконання роботи. Однак, розуміння терміну «оплата праці» є більш розкритим, ніж термін «заробітна плата», оскільки перше включає в себе весь комплекс відносин, які пов'язані з регулюванням, встановленням та наданням працівнику виплат за його роботу, а заробітна плата – це лише винагорода за вже виконану роботу працівником, і яку роботодавець обов'язується компенсувати йому. На протязі декількох років в економічній літературі спостерігається поєднання цих термінів. В результаті чого, ці поняття стали використовуватися як синоніми, що суперечить їх економічному змісту.

Плановий фонд – це об'єднання асигнувань, передбачені кошторисом бюджетних установ [9]. Фактичний фондом вважають нараховану заробітну плату працівникам по розрахунково-платіжним відомостям.

Фактичний фондом вважають нараховану заробітну плату працівникам по розрахунково-платіжним відомостям.

Фонд оплати праці установ – це обсяг коштів, отриманих у вигляді фінансування із бюджету, а також від надання платних послуг, що заплановані згідно з кошторисом доходів і видатків бюджетних установ для використання виплати заробітної плати працівникам [24]. Під час планування та обліку заробітної плати потрібно розрізняти плановий і фактичний фонд заробітної плати.

Фонд заробітної плати включає в себе:

- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата;
- інші заохочувальні та компенсаційні витрати.

До основної заробітної плати належить винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці. Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) та відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців.

Додаткова заробітна плата – це винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи, особливі умови праці. До неї належать доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, які передбачено чинним законодавством; а також премії, пов'язані з виконанням завдань [9].

Інші заохочувальні та компенсаційні витрати – це виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачено законодавством. Компенсаційні виплати являють собою компенсації, що передбачені актами чинного законодавства. До них входять: надбавки за роботу в польових умовах, віддалених і прирівняних до них місцевостях, у зоні Чорнобиля; гарантії та компенсації працівникам у разі переїзду на роботу до іншої місцевості, для переведення за станом здоров'я на

нижче оплачувану роботу; переведених тимчасово на іншу роботу у зв'язку з виробничою необхідністю; оплата простоїв не з вини працівника тощо [10].

Найважливішими формами оплати праці у бюджетних установах є:

- погодинна;
- відрядна.

Кількість відпрацьованих годин та кваліфікація працівника мають першорядне значення для визначення розміру заробітної плати у вигляді погодинної заробітної плати.

У бюджетних установах переважає погодинна форма оплати праці.

Вона ділиться на:

- штатно-окладну – при якій кожному працівникові встановлюється місячний посадовий оклад згідно зі штатним розкладом, посадою, освітою, вченим ступенем, категорією;
- просту погодинну – побудована на принципі погодинної оплати праці: встановлюється фіксована погодинна ставка;
- погодинно-преміальну – якому крім доходу відповідно до заробітної плати виплачується премія за досягнення відповідних якісних та кількісних показників.

Цей порядок оплати праці є досить продуктивним і стимулюючим.

У нашій країні правове регулювання розрахунків з оплати праці здійснюється низкою правових актів та документів. Загальні принципи бюджетного законодавства визначають норми Бюджетного Кодексу України, організацію функціонування бюджетної системи України, правовий статус бюджетних правовідносин, основи бюджетного процесу і міжбюджетних відносин, види та підстави відповідальності за порушення бюджетного законодавства.

Відповідно до статті 8 Закону України «Про оплату праці» Кабінетом Міністрів України, погоджено умови обчислення рівня оплати праці працівників бюджетних установ [6]. Правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначає Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Відповідно до статті 3 Закону України «Про оплату праці», «мінімальна заробітна плата – це встановлений законом мінімальний розмір оплати праці за виконану працівником місячну (годинну) норму праці».

Мінімальна заробітна плата – це державна соціальна гарантія, яка є обов'язковою на всій території України для усіх підприємств, усіх форм власності і господарювання та фізичних осіб, які використовують працю найманих працівників, за будь-якою системою оплати праці. Місячна мінімальна заробітна плата встановлюється відрядному та погодинному розмірах.

Законом України «Про оплату праці» визначено поняття мінімальної заробітної плати, як законодавчо встановленого розміру заробітної плати за виконану працівником місячну (годинну) норму праці [12]. Мінімальна

заробітна плата встановлюється одночасно в місячному та погодинному розмірах (таблиця 1.1). Погодинна оплата праці є найпоширенішою формою, що застосовується в бюджетних установах. Вона може бути простою, погодинною (для працівників встановлюється постійна погодинна ставка); погодинно-преміальною (крім оплати, відповідно до посадового окладу виплачується премія) та штатно-окладною (кожному працівнику визначається місячний посадовий оклад).

Таблиця 1.1 – Мінімальна заробітна плата у 2018-2021 рр.

Період	Мінімальна заробітна плата					
	місячна, грн.		%	погодинна, грн.		%
з 01.12.2021 по 31.12.2021	6500,0	500,0	8.3%	39,12	3.01	8.3%
з 01.01.2021 по 30.11.2021	6000,0	1000,0	20.0%	36,11	6.91	23.7%
з 01.09.2020 по 31.12.2020	5000,0	277,0	5.9%	29,20	0.89	3.1%
з 01.01.2020 по 31.08.2020	4723,0	550,0	13.2%	28,31	3.18	12.7%
з 01.01.2019 по 31.12.2019	4173,0	450,0	12.1%	25,13	2.72	12.1%
з 01.01.2018 по 31.12.2018	3723,0	523,0	16.3%	22,41	3.07	15.9%

Складено автором за даними [8]

До мінімальної заробітної плати не включаються доплати, надбавки, заохочувальні та компенсаційні виплати. Мінімальна заробітна плата є державною соціальною гарантією, обов'язковою на всій території України для підприємств усіх форм власності. Це – винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці [7].

Проаналізуємо виконання кошторису (ДОДАТОК А) видатків загального та спеціального фонду на утримання вищого навчального закладу Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського за 2018-2020 роки (таблиця 1.2).

Таблиця 1.2 – Виконання кошторису видатків загального та спеціального фондів Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського за 2018-2020 рр.

Показники	Рік											
	2018				2019				2020			
	Загальний фонд		Спеціальний фонд		Загальний фонд		Спеціальний фонд		Загальний фонд		Спеціальний фонд	
	тис., грн.	%	тис., грн.	%	тис., грн.	%	тис., грн.	%	тис., грн.	%	тис., грн.	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Видатки, у т.ч.:	18049	100	4626	100	21973	100	5229	100	24226	100	5078	100
- оплата праці	12643	70	2686	58	14591	66	2710	51	13844	57	2634	51
- нарахування на оплату праці	2780	15	575	13	3301	15	2096	39	3045	13	579	12

Продовження таблиці 1.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
- використання товарів і послуг	2626	15	1271	27	4081	19	423	8	7337	30	1845	36
- інші поточні видатки	-	-	94	2	-	-	85	2	-	-	20	1

Складено автором за даними [9]

Наведені вище дані показують, що фінансування закладу є нерівномірним протягом усього періоду дослідження: у 2019 році фінансування по загальному фонду збільшився на 21% в порівнянні з попереднім роком, а у 2020 році відбулося зростання асигнувань на 18%. Ці дані можна пояснити зростанням мінімальної заробітної плати, цін і тарифів.

Найбільшу частку поміж витрат на установу займають видатки на заробітну плату. У досліджуваному періоді частка становила 51-70% від загальних видатків, що є тимчасовою ситуацією для бюджетних установ. Дані таблиці показують, що вартість запланованих видатків на користування товарами та послугами з кожним роком збільшуються. Таким чином, у 2019 році вони збільшилися на 68,7%, а у 2020 році - ще на 17,1%.

Перш за все, це пов'язано із підвищенням тарифів на комунальні послуги. Результати виконання кошторису установи за 2018 рік свідчать про те, що він повністю фінансується, на відміну від 2019 та 2020 років.

У Донецькому національному університеті економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського протягом 2018-2020 року спостерігався позитивний фінансовий результат, що складав у 2018 році – 10204 тис. грн.; у 2019 році – 8393 тис. грн. та у 2021 році – 25178 тис. грн.

Фактичні витрати установи були дещо меншими, ніж витрати, що заплановані кошторисом на рік. Ця тенденція характерна для КЕКВ установи, що в результаті призвело до залишку по кошторисах загального та спеціального фондів. Аналіз балансу починають зі встановлення зміни валюти балансу за період, що аналізується. Для цього порівнюється валюта за звітний і попередній період. Валюта балансу відображає орієнтовну облікову оцінку суми коштів, які є в розпорядженні закладу (ДОДАТОК Б). В таблиці 1.3. представлено розрахунок показників для Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського за 2018-2020 роки та їх динаміка.

Таблиця 1.3 – Аналіз видатків та зростання валюти балансу Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського за 2018-2020 роки

Показник	2018	2019	2020	Абсолютне відхилення 2019 до 2018 рр.	Абсолютне відхилення 2020 до 2019 рр.
1	2	3	4	5	6
Коефіцієнт зростання валюти балансу	16,7	-9,9	80,3	6,8	70,3

Продовження таблиці 1.2

1	2	3	4	5	6
Коефіцієнт співвідношення касових і фактичних видатків (спеціальний фонд)	0,71	0,87	0,52	0,16	-0,35
Відношення планових надходжень коштів за звітний період (спеціальний фонд)	1,570	1,006	0,959	-0,564	-0,05
Коефіцієнт відношення видатків до доходів	0,958	1,060	0,662	0,102	-0,398

Складено автором за даними [9]

Коефіцієнт зміни валюти балансу вказує на те, що у 2019 р. коефіцієнт зростання валюти балансу знижується, що вказує на зниження потужності роботи закладу.

Аналіз показує, що грошові витрати не перевищують отримане фінансування, а фактичні витрати знаходяться в межах, затверджених кошторисом рік.

Дані наведені в таблиці дають змогу зробити такі висновки:

- з кожним роком суттєво змінювалась загальна сума активів, з 2018 року до 2019 вона зменшалась 2 505 769 ,00 грн., що складає 9,9%, а з 2019 по 2020 сума зросла на 18 193 123,00 грн., що складає 44,5%. Це збільшення відбулось за рахунок грошових коштів в іноземній валюті які зросли в 2020 році порівняно з 2019 роком на 30,7%. Збільшились матеріали та продукти харчування в 2020 році, на 447 714,00 грн., що у % складає 3,5%, в 2019 порівняно з 2018 роком році ситуація також змінилась, вони зменшились 183 475 ,00 грн. (1,4 %).

- на протязі останніх трьох років зменшувалась і дебіторська заборгованість, особливо в 2019 році, вона скоротилась на 2 509 449,00 грн., що складає 70% і це є позитивною тенденцією;

- при аналізі пасивів слід зазначити, що загальна сума зобов'язань зменшалась: у 2019 році на 510 418,00 грн., що складає 2,3%, а у 2020 році збільшується на 960 647,00 грн., що на 35,6 %.

Вертикальний аналіз балансу дозволяє зробити висновок про структуру балансу в поточному стані, а також проаналізувати динаміку цієї структури. Технологія вертикального аналізу полягає в тому, що загальна сума балансу приймається як 100%, а кожна стаття у фінансовій звітності представлена у відсотках від прийнятої базової вартості.

На підставі даних балансу закладу проведемо вертикальний аналіз. Якщо проаналізувати дані вертикального аналізу балансу, можна зробити наступні висновки:

- значна частина активів припадає на основні засоби, у 2018 році вона становила 45% і зросла за досліджуваний період і вже становила 49% від

загальних активів у 2018 році. Це вказує на те, що активи були вилучені з оборотних активів. Інша частина активів припадає на фінансові активи їх частка у % складає: у 2018 році – 55%, 2019 році – 51%, а у 2020 році – 71%.

- заклад має довгострокові зобов'язання цей показник за досліджуваний період в середньому складає у відсотковому співвідношенні 92%.

Структура статей балансу демонструє тенденцію до збільшення частки основних засобів та зменшення частки дебіторської заборгованості, що є позитивною тенденцією.

Оплата праці є досить суперечливою категорією в системі економічних показників, оскільки вона відображає різні інтереси сторін трудових відносин. Механізм оплати праці в ринкових умовах сильно змінюється. Основним його завданням є стимулювання продуктивності праці. Оскільки досить часто відбувається зміна нормативно-правової бази та відбувається накопичення великої кількості первинних і зведених документів з питань оплати праці, то в роботі бухгалтера важливим елементом є їх перегляд та вдосконалення згідно з вимогами, що є чинними на даний момент. Для того, щоб покращити ефективність роботи бухгалтерських служб у бюджетних установах, важливою є розробка концепції документування операцій щодо оплати праці. Вона являє собою систему поглядів та підходів щодо вирішення завдань удосконалення організації документування оплати праці в бюджетних установах.

Отже, у кожній економічній теорії зміст праці та її облікове відтворення має трактування.

По-перше, заробітна плата – це економічна категорія, що відображає відносини між роботодавцем і найманим працівником з приводу розподілу новоствореної вартості. В цьому розумінні доречнішим є поняття "оплата праці" яка, крім власне заробітної плати, включає і інші витрати роботодавця на робочу силу.

По-друге, заробітна плата – це винагорода або зарібок, обчислений у грошовому виразі, який за трудовим договором роботодавець сплачує працівникові за роботу, яку виконано або має бути виконано. Це загальновизнане визначення, що найточніше відповідає терміну "заробітна плата".

По-третє, в умовах ринкової економіки заробітна плата – це елемент ринку праці, що складається в результаті взаємодії попиту на працю і її пропозиції і виражає ринкову вартість використання найманої праці. В цьому розумінні найчастіше вживаються усереднені показники ставок оплати одиниці (наприклад людино-години) праці певної якості.

По-четверте, для найманого працівника заробітна плата — це основна частина його трудового доходу, який він отримує в результаті реалізації здатності до праці і який має забезпечити об'єктивно необхідне відтворення робочої сили.

По-п'яте, для підприємця заробітна плата - це елемент витрат 15 виробництва, і водночас головний чинник забезпечення матеріальної зацікавленості працівника у досягненні високих кінцевих результатів праці.

В українській законодавчій та науковій базі відсутнє одностайне визначення поняття «оплата праці» через що аналіз даного поняття як економічної категорії здійснюється виходячи з дефініції заробітної плати. У ході дослідження зроблено висновок, що поняття оплати праці ширше за визначення заробітної плати, оскільки включає й ряд інших виплат, які не є заробітною платою. Забезпечення працівникам достойного рівня заробітної плати здійснюється підприємствами через вибір форм та систем оплати праці. В Україні застосовують дві системи оплати праці – тарифну та безтарифну. Нормативно-правове регулювання виплат працівникам на підприємствах, установах та організаціях здійснюється на державному та договірному рівнях. На державному рівні закріплено основні права працівників щодо праці та її оплати за забезпечення роботодавцями мінімальних соціальних гарантій. Договірне регулювання деталізує норми законодавства на рівні всієї країни, галузей, окремих територій та конкретного підприємства.

2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ В ДОНЕЦЬКОМУ НАЦІОНАЛЬНОМУ УНІВЕРСИТЕТІ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ ІМЕНІ МИХАЙЛА ТУГАН-БАРАНОВСЬКОГО

Організація бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці традиційно розпочинається із вивчення державних нормативно-правових та законодавчих актів. Проте якщо на підприємствах законодавча база є впорядкованою і основними документами є Конституція України, Кодекс законів про працю, Податковий Кодекс, то для бюджетних установ додається ще ряд специфічних документів, таких як Бюджетний кодекс, Закон України «Про вищу освіту», Наказ «Про впорядкування умов оплати праці та затвердження схем тарифних розрядів працівників навчальних закладів, установ освіти та наукових установ», Постанови уряду, положення бухгалтерського обліку державному секторі та інші. Нормативно-правову базу обліку бюджетних установ необхідно вдосконалювати в напрямку до спрощення, адже надмірна кількість різних актів, постанов, законів, їх неструктурованість, часта зміна та дублювання заважає бухгалтеру ефективно виконувати покладені на нього функціональні обов'язки. Організація бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці наведе в рис. 2.1.

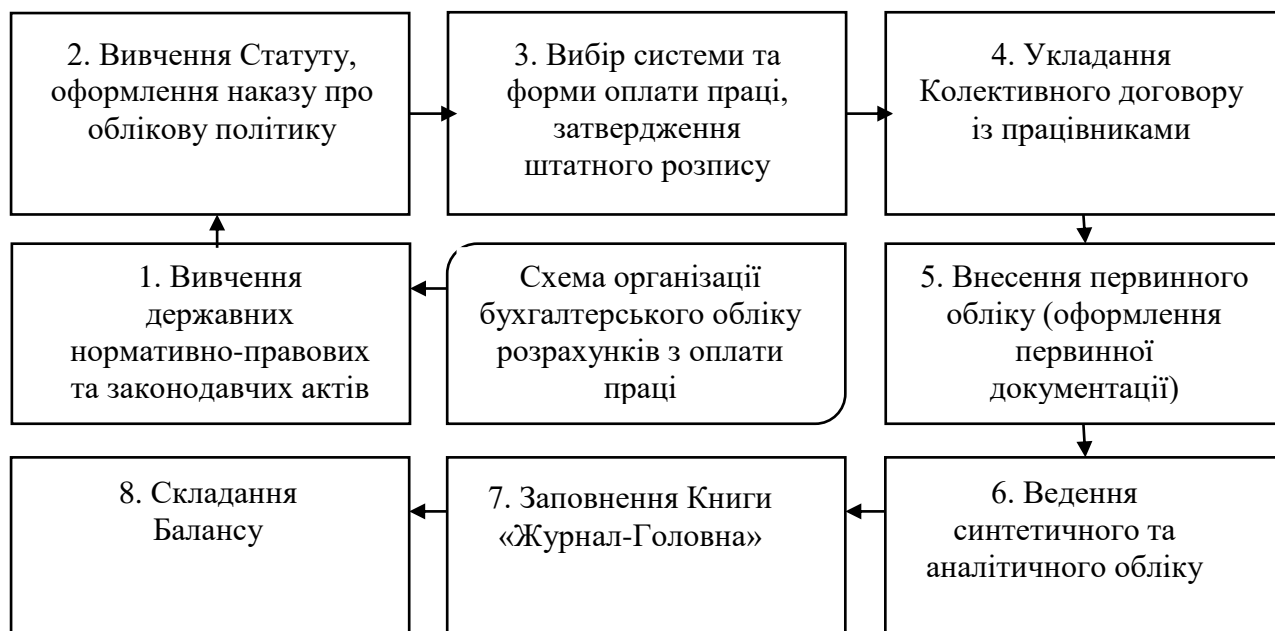


Рисунок 2.1 – Організація бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці

Складено автором за даними [9]

Під час процесу документування і ведення обліку розрахунків з оплати праці виникає багато проблем, які характеризується наявністю великої

облікової інформації, крім того оклади та ставки викладацького складу постійно змінюються (при зміні мінімальної зарплати, здобутті освіти, отриманні відповідної категорії, присвоєнні звань, присвоєнні вченого ступеня), тобто приступаючи до нарахування зарплати бухгалтер повинен ознайомитися зі всіма актуальними документами для запобігання спотворення реальних результатів праці. На цьому етапі полегшити роботу бухгалтера та підвищити рівень контролю можна шляхом автоматизації обліку, але оскільки бюджетні установи фінансуються з державного бюджету, то, на жаль, більшість бюджетних установ не можуть придбати спеціалізовані програми з ведення обліку.

Джерелами фінансування Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського є кошти:

- державного бюджету у розмірі, визначеному стандартами фінансування;
- кошти від освітньої діяльності;
- благодійні гранти від фізичних і юридичних осіб, а також інші надходження, що не заборонені законодавством.

За погодженням із засновником, заклад має право:

- купувати, орендувати необхідне обладнання та інше майно;
- отримувати підтримку від підприємств, установ, організацій чи приватних осіб;
- оренда приміщень, споруд та обладнання юридичним та фізичним особам з метою здійснення необхідної освітньої діяльності згідно із законодавством.

Звітність зі статистики (державна) про діяльність вищій навчальний заклад здійснюється відповідно до законодавства, а саме з праці 1-ПВ та 3-борг (ДОДАТОК В).

Видатки вищого навчального закладу здійснюються на підставі затверджених у встановленому порядку кошторисів, планів асигнувань і планів використання.

Донецький національний університет економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського є багатогалузевим закладом вищої освіти, що провадить освітню діяльність за всіма ступенями вищої освіти, здійснює фундаментальні та прикладні наукові дослідження, є провідним науковим і методичним центром, який забезпечує здобуття особами вищої освіти з урахуванням їхніх покликань, інтересів та здібностей, сприяє поширенню наукових знань та провадить культурно-просвітницьку діяльність.

Головною метою Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського полягає в тому щоб забезпечувати освітню діяльність за всіма ступенями вищої освіти. Донецький національний університет економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського самостійно приймає рішення та здійснює діяльність у межах компетенції, визначеної чинним законодавством, Положенням статутом.

З метою застосування в цілому по системі підприємствами єдиних принципів та методів бухгалтерського обліку та фінансової звітності рекомендується застосовувати ту облікову політику, яка визначена наказом. Контроль за виконанням наказу про облікову політику покладено на головного бухгалтера. А сам наказ затверджує керівник.

Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться з дня його реєстрації. Формою ведення обліку в Донецькому національному університеті економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського є комп'ютеризована з використанням програми «1С – Підприємство 7.7», «Medoc», «UA-бюджет» та інші. Встановлена тривалість операційного циклу – один місяць. Відповідальність за організацію бухгалтерського та податкового обліку несе головний бухгалтер.

Податковий облік ведеться відповідно до законодавства України, визначеного Податковим Кодексом України. Система оподаткування – загальна (ДОДАТОК Г).

Облікова політика – це сукупність принципів, методів та процедур, які використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності підприємства. Метою облікової політики є забезпечення одержання достовірної інформації про майнове і фінансове становище підприємства та регулювання його діяльності [25].

Зміст політики оформлюється спеціальним наказом або розпорядженням, що затверджується керівним підприємства. Він несе відповідальність за його зміст (ДОДАТОК Д).

Наказ (або статут) містить так розділи:

1. Загальні положення.
2. Організація бухгалтерського обліку.
3. Організація податкового обліку.
4. Організаційні питання.

Облікова політика повинна дати відповіді на питання:

1. Хто веде облік (чисельність і структура облікового апарату).
2. Як ведеться облік (за допомогою яких рахунків, документів, форм обліку, яких реєстрів, техніка ведення обліку).
3. В які строки та як здійснюється збір, обробка, узагальнення та надання інформації [3].

Донецький національний університет економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського у своїй структурі має навчально-наукові інститути, підрозділи та відділи, які затверджені штатним розписом (ДОДАТОК Є).

Крім того існують ще робітники, які працюють за, нарахування заробітної плати відбувається згідно постанови «Про роботу за сумісництвом працівників державних підприємств, установ і організацій». Робітники, спеціалісти і службовці державних установ і організацій мають право працювати за суміщенням, тобто за винятком основної, здійснювати іншу роботу на умовах

трудового договору. За договором сумісництва працівники мають право працювати в тій же або в іншій в установі, або у вільний час від роботи.

Державний сектор України побудований за принципом єдності бюджетної системи, яка забезпечується єдиною правовою базою, єдиною грошовою системою, єдиним регулюванням бюджетних відносин, єдиною бюджетною класифікацією, єдністю порядку виконання бюджетів і кошторисів та ведення бухгалтерського обліку і звітності.

Єдиний план рахунків має ґрунтуватися на таких концептуальних вимогах:

- план рахунків має бути сформований на основі класифікації балансових синтетичних рахунків за економічним змістом;

- усі об'єкти, що є предметом бухгалтерського обліку, мають охоплюватися можливими бухгалтерськими проведеннями через кореспонденцію рахунків окремо з обліку виконання кошторисів і бюджетів;

- план рахунків має бути достатньо загальним, щоб відповідати обліковим потребам суб'єкта державного сектору;

- план рахунків має відображати юридичні відносини, що склалися в установі, організації;

- заборонено використання того самого рахунка для різно планових об'єктів обліку;

- рахунки мають забезпечити аналітичне виокремлення і синтетичне узагальнення здійснених господарських операцій;

Формування номенклатури плану рахунків можуть здійснювати лише практики високої кваліфікації. Саме тому Державна казначейська служба України залишає за собою монопольне право на розроблення такого плану рахунків і внесення до нього змін з урахуванням потреб щодо розширення його інформаційних можливостей із ведення обліку виконання бюджетів і кошторисів [27].

План рахунків є переліком рахунків і субрахунків з групування для узагальнення інформації про факти діяльності суб'єктів державного сектору у бухгалтерському обліку. У ньому за десятковою системою наведені коди (номери) й найменування синтетичних рахунків й субрахунків.

Перша цифра балансового рахунку визначає клас рахунків,

друга - номер синтетичного рахунка,

третья – ідентифікатор суб'єкта державного сектору:

1 – розпорядники бюджетних коштів;

2 – державні цільові фонди;

3 – державний бюджет;

4 – місцеві бюджети,

5 – рахунки органів Казначейства,

четверта цифра – номер субрахунку (крім рахунків класу 9 та класу 0).

План рахунків включає розділ I «Балансові рахунки» (класи 1–8) та розділ II «Позабалансові рахунки» (клас 9 та клас 0) [17].

Організація бухгалтерського обліку та звітності у Донецькому національному університеті економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського здійснюється на підставі Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 № 996-ХІ, Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, затверджених наказами Міністерства фінансів України, інших нормативних актів та для забезпечення бухгалтерському обліку та фінансовій звітності єдиних методологічних принципів та методів, що зазначено в обліковій політиці.

Згідно з обліковою політикою, затверджено робочий план рахунків з використанням рахунків першого, другого та третього порядку. Головний бухгалтер забезпечує відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку підприємствами відповідно до Плану рахунків, затвердженого керівником; зберігання первинних документів та облікових реєстрів, які були підставою для складання податкової та бухгалтерської звітності, їх оформлення та передачу в архів відповідно до вимог чинного законодавства.

Організація синтетичного обліку заробітної плати працівника здійснюється за допомогою пасивного субрахунку 6511 «Розрахунки із заробітної плати». Для обліку виплат з працівниками всіх видів оплати та допомоги по тимчасовій непрацездатності в плані рахунків передбачено пасивний субрахунок 6511 «Розрахунків із заробітної плати». Кредит цього субрахунку відображає накопичені суми, тим часом за дебетом - відрахування, виплати, суму депонованої плати (таблиця 2.1). Суми нарахованої заробітної плати – це фактичні витрати бюджетної установи згідно з кодом економічної класифікації витрат 2110.

Бухгалтерські записи розмірів заробітної плати та відрахувань, що підлягають виплаті на основі інформації про розрахунки (розрахунково-платіжних) відомостей відображають у «Меморіальному ордері № 5 - Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій» (ДОДАТОК Ж).

Наступним кроком полегшення ведення обліку є удосконалення меморіально-ордерної форми, зокрема, реєстру обліку розрахунків із оплати праці (меморіальний ордер №5) [30], що має суттєві недоліки, основними є трудомісткість та недостатня пристосованість облікових реєстрів до системи звітних показників, що зумовлює необхідність у додаткових розрахунках і угрупованнях при складанні звітності.

Таблиця 2.1 – Журнал господарських проводок з обліку розрахунків заробітної плати

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.	Меморіальний ордер
		Д-т	К-т		
1	2	3	4	5	6
1	Нарахована заробітна плата, доплати, премії, відпускні	8011	6511	523000,00	5

Продовження таблиці 2.1

1	2	3	4	5	6
2	Нараховано по лікарняному листку за перші 5 днів непрацездатності	8111	6511	1000,00	5
3	Нараховано допомогу за рахунок фонду соціального страхування (починаючи з 6 дня хвороби) 2 дні за рахунок Фонду соціального страхування	6416	6511	400,00	5
4	Утримання із заробітної плати:				
4.1	податок з доходів фізичних осіб (18%)	6511	6311	94140,00	5
4.2	єдиний соціальний внесок (22%)	6511	6313	115060,00	5
4.3	військовий збір (1,5%)	6511	6311	7845,00	5
4.4	утримані прфспілкові внески (1%)	6511	6516	841,00	5
4.5	утримано за виконавчими документами	6511	6518	1200,00	5
4.6	утримано за договорами добровільного старahuвання	6511	6515	1000,00	5
5	Нараховано на зарбітну плату ЄСВ за рахунок коштів роботодавця	8011	6313	115060,00	5
6	Виплачена заробітна плата через касу	6511	2211	421015,00	5
7	Перерахована заробітна плата на катковий рахунок працівників	6511	2313	42015,00	5

Складено автором за даними [4]

Підсумкові записи класифікують відповідно до функціональних класифікаційних кодів витрат та видів коштів у спеціальному фонді. Наприкінці місяця підбиваються підсумки меморіального ордеру та дані, отримані у вигляді відповідної кореспонденції субрахунку, що записуються у книгу «Журнал-головна». На основі книги формується оборотна відомість про синтетичні рахунки, баланс бухгалтерського обліку та інші форми звітності. До меморіального ордеру додаються всі документи, які є підставною для нарахування заробітної плати (табелі використання робочого часу, витяги з наказів про зарахування працівників, їх звільнення тощо).

Відпрацьований час персоналу підприємства оформляється в Табелі обліку використання робочого часу за формою П-5 (ДОДАТОК 3) , застосовується для контролю за дотриманням встановленого режиму робочого часу персоналом підприємства, отримання даних про відпрацьований час, розрахунку заробітної плати; ведеться відділом кадрів і підписується начальником структурного підрозділу. Дані табельного обліку використовуються при складанні статистичної звітності та нарахуванням заробітної плати. Особливості розрахунку заробітку за час відпустки визначені Законом України «Про відпустки» [29]. Відповідно до законодавства якого, працівники маю право на відпустки різних видів (рис. 2.2).

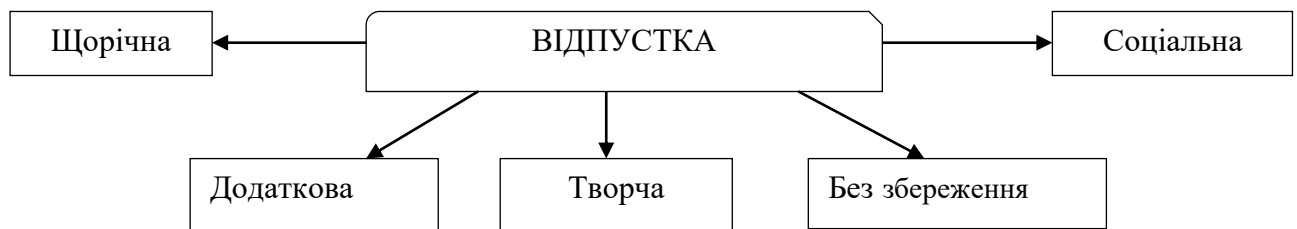


Рисунок 2.2 – Види відпусток

Складено автором за даними [19]

Існує два види щорічної відпустки – основна і додаткова. Основна відпустка надається кожному працівнику, незалежно від виконуваної роботи, а додаткова – у випадку певних особливих умов чи характеру роботи. КЗпП затверджено, що тривалість щорічної оплачуваної відпустки повинна бути не менше 24 календарних днів [29].

Відпустка без збереження заробітної плати надається працівнику тільки за його письмової заяви з зазначенням причини. Роботодавець згідно закону не може примусити працівника йти у відпустку без збереження заробітної плати. Не має права роботодавець також відправляти у відпустку без збереження заробітної плати всіх працівників підприємства за власною ініціативою, так як це тягне за собою адміністративну або кримінальну відповідальність.

Працівники Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського має право на відпустку, тривалість яких и зазначена в Колективному договорі. Наказ про надання відпустки у Донецькому національному університеті економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського надає відділ кадрів за два тижня до початку відпустки згідно з графіком відпусток (ДОДАТОК К).

Розрахунок заробітної плати містить:

- нарахування в розрахунковій відомості заробітної плати згідно штатного розкладу, трудових договорів, табелів обліку робочого часу, відпускних, виплат за рахунок фондів соціального страхування, виплат при звільненні, тощо;

- утримання податків і зборів відповідно до законодавства України;

– утримання за виконавчими документами та заявами працівників. Для будь-якого бюджетного підприємства поточні витрати працівника є витратами, які необхідно підтверджувати первинними документами. Типові форми обліку особового складу, використання робочого часу та розрахунків із працівниками, затверджені наказом Державного комітету статистики від 05.12.2008 р. № 489, наведені в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Типові форми первинних документів з обліку праці

Класифікаційна ознака	Форма первинного документа
Облік особового складу	№ П-1 «Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу» № П-3 «Наказ (розпорядження) про надання відпустки» № П-4 «Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)»
Облік використання робочого часу	№ П-5 «Табель обліку використання робочого часу»
Розрахунок заробітної плати	№ П-6 «Розрахунково-платіжна відомість» № П-7 «Розрахунково-платіжна відомість (зведена)»

Складено автором за даними [21]

Обчислення середньої заробітної плати для визначення розміру відшкодування шкоди, заподіяної працівникові ушкодженням здоров'я, пов'язаним з виконанням ним трудових обов'язків, провадиться відповідно до Правил відшкодування власником підприємства, установи і організації або уповноваженим ним органом шкоди, заподіяної працівникові ушкодженням здоров'я, пов'язаним з виконанням ним трудових обов'язків, затверджених постановою №100 від 8 лютого 1995 р. [28]

Обчислення середньої заробітної плати для оплати часу відпусток або компенсації за невикористані відпустки проводиться шляхом ділення сумарного заробітку за останні перед наданням відпустки 12 місяців або за фактично відпрацьований період (розрахунковий період) на відповідну кількість календарних днів розрахункового періоду (ДОДАТОК Л) [18].

І з розрахунку виключаються святкові та неробочі дні, встановлені законодавством. Отриманий результат множиться на число календарних днів відпустки [29].

Відомо, що

$$B = \frac{3/n12 - B \text{ неvk.}}{365 - D \text{ св.}} * D \text{ відп.,} \quad (2.1)$$

де V – відпускні;

$Z_{/n12}$ – заробіток за останні 12 міс.;

$V_{невкл.}$ – суми виплат, що не включаються до середнього заробітку;

$D_{св.}$ – кількість святкових та неробочих днів у році, відповідно до чинного законодавства;

$D_{відп.}$ – кількість днів відпустки.

Відповідно до законодавства, в Україні встановлено 11 святкових та неробочих днів року. При цьому, якщо такі дні припадають на час відпустки, то вони не включаються до тривалості і не оплачуються.

Одним із заходів запобігання поширенню пандемії є надання за заявою працівників щорічних основних та додаткових відпусток та позачергових відпусток які надаються на підставі заяви працівника.

Відпустка без збереження заробітної плати надається працівнику тільки за його письмової заяви з зазначенням причини. Роботодавець згідно закону не може примусити працівника йти у відпустку без збереження заробітної плати. Не має права роботодавець також відправляти у відпустку без збереження заробітної плати всіх працівників підприємства за власною ініціативою, так як це тягне за собою адміністративну або кримінальну відповідальність.

Лікарняний працівнику підприємства нараховується на підставі листка непрацездатності до вересня 2021 року листки непрацездатності надавалися до підприємства в бажаному вигляді, але з вересня цього року вони відображаються в електронному вигляді і передаються до підприємства через портал електронних послуг [18]. Він підтверджує дійсне стан здоров'я працівника (ДОДАТОК М).

Розрахунок суми лікарняних здійснюється за наступною формулою:

$$D_{ТН} = \frac{Z_{/n12}}{D_{р12}} \times П_{ТН} \times V_{стаж}, \quad (2.2)$$

де $D_{ТН}$ – допомога з тимчасової непрацездатності;

$Z_{/п12}$ – сума річної заробітної плати, відповідного періоду;

$D_{р12}$ – кількість робочих днів за останні 12 місяців;

$П_{ТН}$ – період тимчасової непрацездатності;

$V_{стаж}$ – відсоток, відповідно до страхового стажу.

Законом України передбачено надання оплачуваної соціальної відпустки у зв'язку з вагітністю і пологами. У більшості випадках відпустка становить 126 календарних днів, у разі ускладнених пологів або народження більше однієї дитини 140 календарних днів.

Сума допомоги ($D_{в}$) розраховується:

$$D_{в} = Z_{/пс12} * D_{в}, \quad (2.3)$$

де $Z_{/пс12}$ – сума середньої заробітної плати за останні 12 місяців роботи;

$D_{в}$ – кількість днів відпустки.

Розмір лікарняних, не пов'язаних з нещасним випадком на виробництві та професійним захворюванням, визначений (ст. 24. 5):

50% середньої заробітної плати (доходу) – застрахованим особам, які мають страховий стаж до 3 років;

60% середньої заробітної плати (доходу) – застрахованим особам, які мають страховий стаж від 3 до 5 років;

70% середньої заробітної плати (доходу) – застрахованим особам, які мають страховий стаж від 5 до 8 років;

100% середньої заробітної плати (доходу) – застрахованим особам, які мають страховий стаж понад 8 років;

100% середньої заробітної плати (доходу) – застрахованим особам, віднесеним до 1 – 3 категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи; одному з батьків або особі, що їх замінює та доглядає хвору дитину віком до 14 років, яка потерпіла від Чорнобильської катастрофи; ветеранам війни, постраждалим учасникам Революції Гідності та особам, на яких поширюється чинність Закону «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»; особам, віднесеним до жертв нацистських переслідувань відповідно до Закону України «Про жертви нацистських переслідувань»; донорам, які мають право на пільгу, передбачену статтею 10 Закону України «Про донорство крові та її компонентів»; особам, реабілітованим відповідно до Закону «Про реабілітацію жертв репресій комуністичного тоталітарного режиму 1917 – 1991 років», із числа тих, яких було піддано репресіям у формі (формах) позбавлення волі (ув'язнення) або обмеження волі чи примусового безпідставного поміщення здорової людини до психіатричного закладу за рішенням позасудового або іншого репресивного органу [13].

Складання та подання звітності про використання бюджетних коштів здійснюється за формами та порядком, установленими Державним казначейством України.

Відповідальність за цільове використання коштів, виділених на виконання заходів, достовірність звітності і поданих розрахунків несуть керівник закладу та головний бухгалтер, які одержали кошти з державного бюджету.

Фінансова звітність підприємства включає: Баланс (форма № 1), Звіт про фінансові результати або Звіт про прибутки та збитки (форма № 2), Звіт про рух грошових коштів (форма № 3) та Звіт про власний капітал (форма № 4). (Для суб'єктів малого підприємництва — Баланс та Звіт про фінансові результати).

Сукупність цих форм звітності дає змогу отримати інформацію про всі види діяльності підприємства (операційну, фінансову, інвестиційну), його майновий стан, фінансові ресурси, результати виробничої діяльності та грошові потоки, які забезпечують цю діяльність. Іншими словами, за допомогою фінансової звітності можна отримати комплексну оцінку діяльності суб'єкта господарювання, визначити його економічний потенціал та оцінити перспективи розвитку.

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Проміжну звітність складають щоквартальну наростаючим підсумком з початку звітного року в складі Балансу та Звіту про фінансові результати. Баланс підприємства складається за станом на кінець останнього дня кварталу (року). У разі ліквідації підприємства складають ліквідаційний баланс, який у випадках, передбачених законодавством, публікується в пресі протягом 45 днів.

З метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансових звітів перед складанням річної фінансової звітності постійно діюча інвентаризаційна комісія проводить інвентаризацію активів та зобов'язань відповідно до Інструкції про інвентаризацію основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів та розрахунків, затверджених наказом Мінфіну України від 11.08.94 № 69.

Баланс (форма № 1) відображує стан засобів підприємства в грошовому вираженні на певну дату у двох розрізах — за складом (актив) та за джерелами формування (пасив).

Специфіка фінансово-господарської діяльності та структура активів підприємства зумовлюють структуру його фінансових ресурсів (пасивів). Метою складання Балансу є надання користувачам достовірної інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату.

Валюта Балансу неперервно змінюється в результаті операційної, фінансової та інвестиційної діяльності та відображує в кінцевому підсумку загальний обсяг фінансових ресурсів і майна, що перебувають у розпорядженні підприємства.

Усі категорії активів та фінансових ресурсів підприємства, розглянутих у попередніх розділах, знаходять відображення у відповідних статтях активів та пасивів Балансу, в яких активи подаються в порядку зростання їх ліквідності, а зобов'язання — в порядку зменшення строку погашення.

Актив Балансу складається з трьох розділів: необоротні активи, оборотні активи та витрати майбутніх періодів. До розділу I "Необоротні активи" входять статті "Нематеріальні активи" та "Основні засоби", в яких окремо наводяться первісна або переоцінена їх вартість, накопичена амортизація та залишкова вартість. До підсумку Балансу включається залишкова вартість основних засобів і нематеріальних активів, яку визначають як різницю між первісною вартістю та сумою зносу на дату Балансу.

Пасив Балансу складається з п'яти розділів: власний капітал, забезпечення наступних витрат і платежів, довгострокові зобов'язання, поточні зобов'язання та доходи майбутніх періодів. У складі забезпечень наступних витрат і платежів відображають нараховані у звітному періоді майбутні витрати та платежі (витрати на оплату майбутніх відпусток, гарантійні зобов'язання тощо), величина яких на дату складання

Балансу може бути визначена тільки за допомогою прогнозних оцінок, а також залишки коштів цільового фінансування та цільових надходжень, отриманих з бюджету та інших джерел.

Звіт про фінансові результати (форма № 2) відображає результати фінансово-господарської діяльності підприємства за визначений період (квартал або рік). Звіт розкриває структуру доходів та витрат підприємства за звітний період, визначає загальну суму операційного прибутку, доходи (витрати) за іншими видами діяльності, а також величину чистого прибутку (збитку), отриманого підприємством протягом звітного періоду. Як правило, у Звіті знаходять відображення також основні елементи операційних витрат та показники прибутковості акцій, якщо підприємство створено у формі акціонерного товариства.

Звіт про рух грошових коштів (форма № 3) — це документ-доказ, який дає змогу показати, звідки підприємство одержує гроші і як вони потім використовуються. Зокрема він показує, в яких розмірах прибуток спрямовується на придбання ресурсів, а також дає змогу побачити, чи формує підприємство досить коштів для задоволення своїх потреб, чи перебуває в такому стані, що його ліквідність погіршується (і, мабуть, погіршуватиметься) (ДОДАТОК Н).

Ще однією характеристикою звіту про грошові кошти є те, що він пов'язує суму прибутку, одержану за певний період, з приростом або зменшенням обігових коштів за цей самий період. Обігові кошти складаються із запасів, дебіторської та кредиторської заборгованості (за винятком розрахунків щодо закупівлі в кредит, дивідендів до виплати і податків) і ліквідних коштів. Ліквідні кошти — це залишки в касі і на банківському рахунку (за кредитом або овердрафтом), а також короткострокові вкладення, які можна швидко реалізувати за готівку [23].

Звіт про власний капітал (форма № 4) являє собою таблицю, яка характеризує структуру власного капіталу підприємства за видами (статутний капітал, пайовий капітал, додатковий капітал тощо) та статтями, що характеризують стан та зміни стану кожного виду за звітний період (ДОДАТОК О).

Для підвищення ефективності обліку розрахунків з працівниками по оплаті праці на підприємстві, пропонуються наступні пропозиції та удосконалення:

Провівши аналіз документування обліку заробітної плати на період відпустки, матеріальної допомоги, не використаної відпустки та при звільненні пропонується розробити довідку-розрахунок на період відпустки, матеріальної допомоги, не використаної відпустки та звільненні. Довідку-розрахунок необхідно буде оформляти за кожен місяць, що б в кінці року було легше звісти всі виплати, які були зроблені на протязі кожного місяця.

Пропоную вести субрахунки для відображення лікарняних листів співробітників, які перехворіли на COVID-19 або знаходяться на самоізоляції. Задля того, щоб була можливість швидко отримувати інформацію у розрізі всіх проведених виплат, необхідно на основі діючих субрахунків провести додаткову розбивку за аналітичними рахунками (таб.2.3).

Таблиця 2.3 – Додаткові субрахунки для обліку лікарняних

Код			Назва рахунку
		Додаткові субрахунки	
64			Розрахунки зі страхування
	641		Розрахунки зі страхування
		6416	Розрахунки зі страхування
			6416.1
			Виплата лікарняних (самоізоляція)
			6416.2
			Виплата лікарняних (захворівші на COVID-19)

Складено автором за даними [17]

За допомогою пропозицій відносно удосконалення аналітичних рахунків можливо провести більш точний та ефективний облік заробітної плати при великій чисельності працівників на підприємстві.

Також для прийняття ефективних рішень на підприємстві необхідно складати «Відомість обліку виплат працівникам» в якій зазначаються виплати за посадами, підрозділами і працівниками у розрізі поточних виплат, лікарняних, премій та інших виплат. Ця відомість дає змогу більш точно відобразити виплати працівникам за підрозділами і відповідає методиці обліку за міжнародними стандартами.

Отже, облік розрахунків з оплати праці має бути організований таким чином, щоб сприяти підвищенню продуктивності праці та повному використанню робочого часу. Від організації обліку оплати праці залежить рівень витрат підприємства, якість, правдивість, справедливість, повнота і своєчасність розрахунків з персоналом з оплати праці. Організація обліку розрахунків в установі підпорядковується принципам облікової політики, згідно з якою установа використовує меморіально-ордерну форму обліку.

3. ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

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

Відповідно до законодавства України оподаткування зарплати працівників здійснюється у двох видах:

1. Утримання із заробітної плати;
2. Нарахування на заробітну плату.

Донецький національний університет економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського, дотримується законодавства про оплату праці, виплачує заробітну плату два рази на місяць. Заробітна плата складається з двох частин: заробітної плати за першу половину місяця (аванс), та за другу половину місяця (безпосередньо заробітна плата). Розрахунок відрахувань із заробітної плати та нарахувань на фонд оплати праці проводиться у вигляді єдиного соціального внеску.

Податок на доходи фізичних осіб – це прямий загальнодержавний податок, що утримується практично з усіх видів доходів фізичних осіб, які мають джерело походження у Україні [16]. З 2016 року ставка ПДФО фіксована й складає 18%.

Військовий збір – тимчасовий збір із заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) працівнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами [16]. Податок запроваджений на всій території України, як тимчасовий у зв'язку з особливим військовим станом на території України. Ставка збору від моменту його запровадження не змінювалася та становить 1,5% від об'єкта оподаткування.

Утримання проводяться і сплачуються роботодавцем із заробітної плати працівника на користь третіх осіб. Нарахування ж на заробітну плату сплачуються роботодавцем (за власні кошти підприємства).

Отже, зарплата працівника за відпрацьований період, буде зменшена на суму утримань. У свою чергу, утримання за своїм характером поділяються на обов'язкові – визначенні розділом IV ПКУ і сплачуються до бюджету, та необов'язкові – сплачують на користь підприємства чи третіх осіб.

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

На даний час із заробітної плати працівників утримується податок з доходів фізичних осіб у розмірі 18 %, військовий збір в розмірі 1,5 %,

профспілкові внески в розмірі 1 % (за наявності профспілкової організації) та нараховується за рахунок роботодавця єдиний соціальний внесок в розмірі 22 % загального оподаткованого доходу (8,41 % на заробітну плату інвалідів) (рис 3.1).

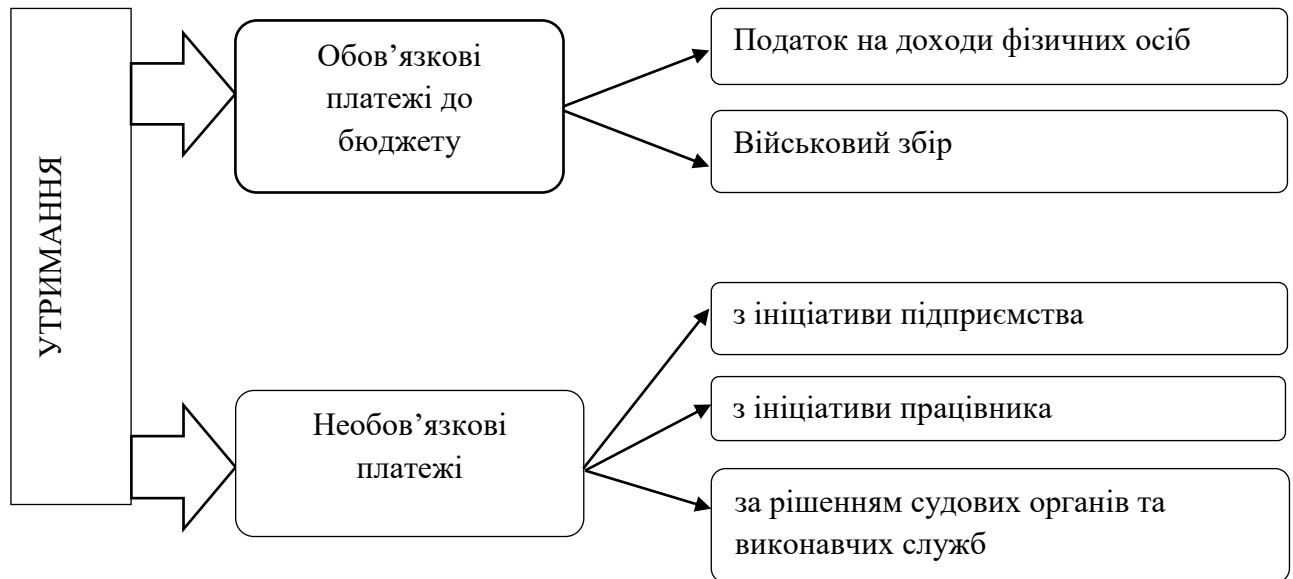


Рисунок 3.1 – Види утримань

Складено автором за даними [16]

До загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку містяться:

- доходи у вигляді заробітної плати, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового договору (контракту);
- суми винагород та інших виплат, нарахованих (виплачених) платнику податку відповідно до умов цивільно-правового договору.

З урахуванням норм абзацу першого підпункту 169.4.1 Податкового кодексу України (долі ПКУ) платник податку має право на зменшення нарахованої заробітної плати від одного роботодавця на суму податкової соціальної пільги, якщо її розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи на 01 січня податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до 10 гривень. Податкові пільги надаються:

- у розмірі 50 відсотків розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленому на 01 січня звітного податкового року для будь-якого платника податку;
- у розмірі 100 відсотків розміру прожиткового мінімуму платнику податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років у розрахунку на кожну дитину;
- у розмірі 150 відсотків розміру прожиткового мінімуму платнику податку, який є одинокою матір'ю (батьком, опікуном, піклувальником) на

кожну дитину віком до 18 років; утримує дитину-інваліда; особою, віднесеної до 1 та 2 категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи; є учнем, студентом; інвалідом 1 та 2 групи; учасникам бойових дій на яких поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту» [10];

-у розмірі 200 відсотків розміру прожиткового мінімуму платника податку, який є Героєм України, Героєм Радянського Союзу, Героєм Соціалістичної Праці; учасникам бойових дій під час Другої світової війни [10]. Податкова соціальна пільга нараховується до нарахованого доходу тільки за одним місцем роботи платника податку. Платник податку має право самостійно обирати місце застосування податкової соціальної пільги та подає відповідну заяву.

Розглянемо детальніше які саме види виплат працівникам є об'єктом оподаткування ПДФО, ВЗ та ЄСВ.

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

Так, базою оподаткування ПДФО та ВЗ є нараховані доходи у формі заробітної плати або інших виплат і винагород, нарахування яких здійснюється відповідно до трудових договорів та за цивільно-правовими договорами. За визначенням ПКУ заробітна плата — це основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму згідно із законом.

Детальний перелік виплат, які оподатковуються податком з доходів фізичних осіб та військовим збором у складі виплат з оплати праці зображено у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 –Перелік виплат, які підлягають оподаткуванню

№	Найменування витрат	Оподаткування ПДФО, ВЗ (так або ні)
1	2	3
1.	Заробітна плата за відпрацьований час	Так
2.	Виплата відпускних та компенсацій при звільненні працівника	Так
3.	Виплата допомоги при вагітності та пологах	Ні
4.	Матеріальна допомога на оздоровлення	Так
5.	Нецільова благодійна допомога (у межах суми неоподаткованого доходу. Станом на 1 січня 2021 р. – 3180, 00 гривень)	Ні
6.	Допомога на лікування та медичне обслуговування (за умови виконання норм передбачених п.п. 165.19 ПКУ)	Ні
7.	Добові (в межах - 60,00 грн.)	Ні

Складено автором за даними [10]

Відповідно до норм Податкового кодексу України кожен працівник має право на зменшення суми загального оподаткованого доходу у вигляді заробітної плати на суму податкової соціальної пільги (далі ПСП).

На 1 січня 2021 року законом встановлено місячний прожитковий мінімум для працездатної особи 2270,0 грн., отже граничний дохід, який дає право на застосування ПСП, становить 3180,0 грн (2270,0 x 1,4), а податкова соціальна пільга у 2021 році дорівнює 1135,0 грн (2270,0 x 50%).

Податкова соціальна пільга не може бути застосована до доходів платника податку, інших, ніж заробітна плата. Якщо платник податку має право на дві чи більше податкових пільг, застосовується одна найбільшого розміру.

Тимчасово до рішення Верховної Ради України про завершення реформи Збройних сил України встановлено військовий збір, платниками якого визначені пунктом 162.1 статті 162 Податкового кодексу України (ті особи, що є платниками податку на доходи фізичних осіб). Профспілкові внески утримуються із членів профспілкової організації на підставі заяв. Розмір та порядок сплати таких внесків затверджуються на загальних зборах трудового колективу та є обов'язковими для всіх членів такої організації.

Нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування здійснюється до системи державного соціального страхування в обов'язковому порядку з метою забезпечення захисту прав застрахованих осіб у випадках, передбачених законодавством на отримання страхових виплат за чинними видами загальнообов'язкового державного соціального страхування [10]. Єдиний соціальний внесок не входить до системи оподаткування. Платники єдиного соціального внеску наведені на рисунку 3.2.

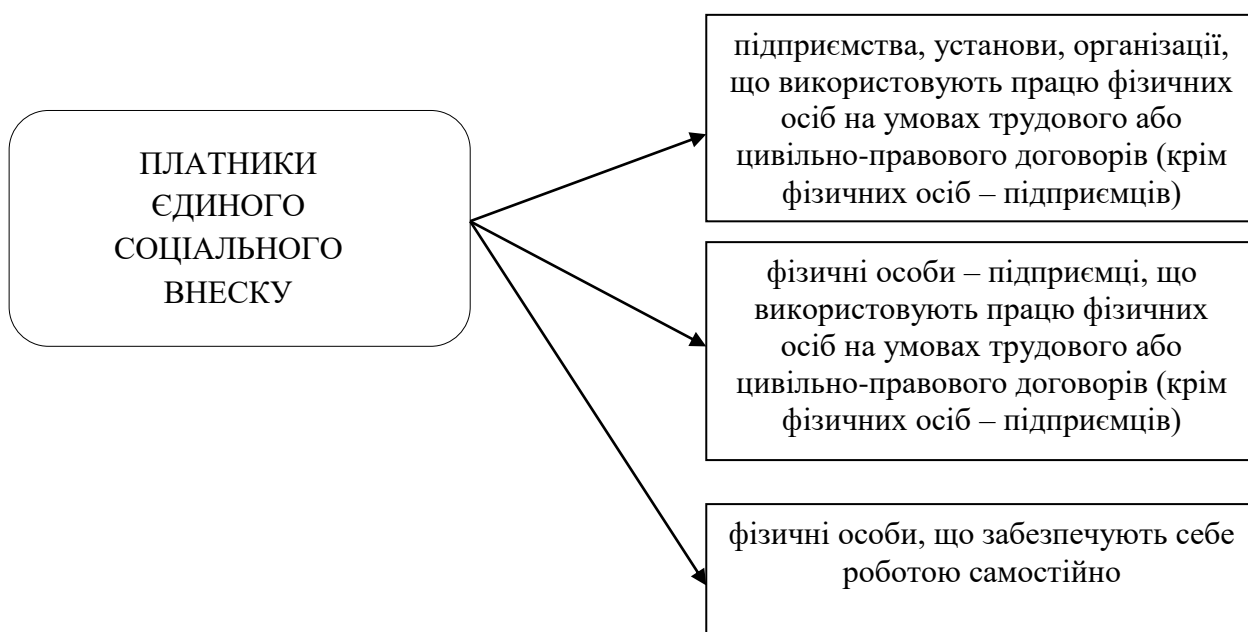


Рисунок 3.2 – Схема платників податку єдиного соціального внеску
Складено автором за даними [25].

При обчисленні бази нарахування ЄСВ важливо врахувати максимальну та мінімальну межу бази нарахування ЄСВ.

Максимальний розмір доходу, з якого стягується ЄСВ, складає 15 мінімальних заробітних плат, у грошовому еквіваленті у 2021 році це 90000,00 гривень. Дохід у вигляді оплати праці понад цю не є базою для обчислення ЄСВ. Мінімальна межа бази нарахування ЄСВ рівна розміру мінімальної заробітної плати. Тобто у випадках коли з різних причин база нарахування ЄСВ по окремому працівнику в певному місяці є меншою за розмір мінімальної заробітної плати, як базу для нарахування використовують мінімальну заробітну плату. Застосування даної норми має винятки: - якщо працівник є сумісником на підприємстві; - якщо трудові відносини укладені не з 1 числа місяця, за який здійснюється нарахування;

Якщо місячний оподаткований дохід штатних працівників не перевищує розміру мінімальної заробітної плати, то сума єдиного соціального внеску розраховується як добуток розміру мінімальної заробітної плати та ставки єдиного соціального внеску. До заробітної плати сумісників ця норма не застосовується. Роботодавці, в тому числі фізичні особи-підприємці, що використовують працю осіб з інвалідністю застосовують ставку єдиного внеску в розмірі 8,41 відсоток до місячного оподаткованого доходу таких працівників. У випадку, коли на підприємстві працює не менше 50 відсотків осіб з інвалідністю і фонд оплати праці таких працівників становить не менше 25 відсотків суми витрат на оплату праці, ставка становить 5,5 відсотка бази нарахування єдиного внеску.

Нарахування та сплата єдиного соціального внеску здійснюється за рахунок коштів роботодавця в розмірах та в строки, передбачені Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [16]. Єдиний соціальний внесок підлягає сплаті незалежно від фінансового стану підприємства.

Підсумковим етапом роботи бухгалтера з обліку виплат працівникам є складання звітності. Розрахунки з оплати праці на досліджуваному підприємстві відображаються не тільки в поточному обліку, а й у фінансовій, статистичній, податковій та спеціальній звітності з 01 січня 2021 р. бухгалтери подають об'єднану звітність з ПДФО та ЄСВ (ДОДАТОК П).

Звітний період для нової звітності – податковий квартал п. 51.1 Податкового кодексу. Строк подання – протягом 40 календарних днів після закінчення звітного кварталу. Якщо строк закінчується у вихідний або святковий день, тоді останнім днем строку вважається операційний (банківський) день, що настає за вихідним або святковим днем п. 1 розд. II Порядку № 4.[15].

Розглянемо більш детально структуру звіту.

Розрахунок за ПДФО та ЄСВ складається з декількох таблиць: основної частини (у ній три розділи) та 6 додатків до неї.

В основній частині звичайні роботодавці заповнюють лише розд. І «Нарахування доходу та єдиного внеску за найманих працівників у розрізі місяців звітного кварталу». Рядки цього розділу практично збігаються з таблицею 1 Звіту з ЄСВ.

Розділи II та III заповнюють окремі категорії страхувальників, які не є комерційними підприємствами (заповнення цих розділів ми розглядати не будемо).

Звичайні роботодавці заповнюють (за необхідності) тільки чотири додатки:

- додаток 1 (Д1) – «Відомості про нарахування заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) застрахованим особам». Це аналог таблиці 6 Звіту з ЄСВ. Заповнюється в розрізі місяців звітного кварталу;
- додаток 4 (4ДФ) – «Відомості про суми нарахованого доходу, утриманого і сплаченого податку на доходи фізичних осіб і військового збору». Це аналог звіту за формою № 1ДФ. Також заповнюється в розрізі місяців звітного кварталу;
- додаток 5 (Д5) – «Відомості про трудові відносини і період проходження військової служби». Це аналог таблиці 5 Звіту з ЄСВ. Заповнюється в цілому за квартал (тільки якщо у роботодавця були відповідні зміни у звітному періоді);
- додаток 6 (Д6) – «Відомості про наявність підстав для обліку стажу окремим категоріям осіб відповідно до законодавства». Це аналог таблиці 7 Звіту з ЄСВ. Заповнюється в розрізі місяців звітного кварталу. Якщо у страхувальника відсутні робочі місця, робота на яких зараховується до спеціального стажу, то цей додаток не подається.

Отже, аналіз порядку виконання облікових процесів за розрахунками з оплати праці, нарахуваннями та утриманнями з доходу у формі оплати праці та відображення інформації про виплати працівникам у звітності показав, що на досліджуваному підприємстві облік розрахунків з оплати праці ведеться згідно методики, що відповідає інструкціям та нормативно-правовим актам з обліку оплати праці. Облікова робота в частині розрахунків з оплати автоматизована, що значно зменшує трудомісткість облікового процесу та мінімізує кількість помилок.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Можна сказати, що оплата праці є досить суперечливою категорією в системі економічних показників, оскільки вона відображає різні інтереси сторін трудових відносин. Механізм оплати праці в ринкових умовах сильно змінюється. Основним його завданням є стимулювання продуктивності праці. Оскільки досить часто відбувається зміна нормативно-правової бази та відбувається накопичення великої кількості первинних і зведених документів з питань оплати праці. В роботі бухгалтера важливим елементом є їх перегляд та вдосконалення згідно з вимогами, що є чинними на даний момент. Для того, щоб покращити ефективність роботи бухгалтерських служб у бюджетних установах, важливою є розробка концепції документування операцій щодо оплати праці. Вона являє собою систему поглядів та підходів щодо вирішення завдань удосконалення організації документування оплати праці в бюджетних установах.

Форми, системи та розмір оплати праці працівників встановлюються військовим госпіталем самостійно у колективному договорі з дотриманням норм та гарантій, передбачених законодавством. Ця законодавча норма надає бюджетній установі значну свободу дій, та покладає на неї велику відповідальність, адже ефективність праці цілком визначається, наскільки правильно і ефективно організують стимулювання діяльності установи.

В основу розрахунку оплати праці бюджетної установи є тарифна система, яка включає тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів. Основну заробітну плату нараховують виходячи з тарифних ставок, згідно з встановленими нормами праці. Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок, відрядних розцінок для працюючих та посадових окладів працівників.

До фонду оплати праці в бюджетних установах входять кошти у вигляді фінансування з бюджету та кошти, що були отримані внаслідок надання послуг тощо.

Бюджетна установа, що утримується за рахунок коштів бюджету формує дохідну частину загального фонду, затверджує виконання кошторисів, згідно планових обсягів бюджетних асигнувань, які виділяють для утримання цієї організації. Під час здійснення фінансування обов'язковою вимогою є дотримання принципу цільового використання коштів.

Основні нормативно-правові документи, які в Україні регулюють оплату праці найманих працівників - це Кодекс Законів про працю та Закон України «Про оплату праці». Крім цього, існує ще дуже багато інструкцій, постанов і наказів, що регулюють конкретні види нарахувань і утримань.

Питання оплати праці підлягають численним нормам. Найважливішим законом, який визначає природу та принципи винагороди, є Закон України «Про винагороду». Основою організації винагороди є тарифна система, яка включає тарифні мережі, тарифи, системи оплати праці та тарифні

кваліфікаційні особливості. ДКСУ перевіряє діяльність бюджетних установ та створює служби внутрішнього контролю в межах самої установи.

Проаналізувавши існуючі в Україні системи оплати праці, можна говорити про те, що на даний час жодна з діючих систем оплати праці працівників бюджетної сфери не є повністю ефективною і потребує вдосконалення, а саме: необхідно законодавчо закріпити поняття працівників бюджетної сфери, у якому визначальним критерієм буде джерело фінансування засобів на виплату заробітної плати даної категорії працівників; особливу увагу потрібно приділити проблемі встановлення оптимального діапазону тарифної сітки, оскільки для побудови системи оплати праці працівників бюджетної сфери залежно від їх кваліфікації діапазон тарифної сітки має виключне значення; потребує подальшого вдосконалення система нарахування надтарифних елементів заробітної плати працівників бюджетної сфери (надбавок, доплат та премій стимулюючого та компенсуючого характеру) в напрямі розробки прогресивних мотиваційних систем із конкретними і зрозумілими показниками і методикою їх розрахунку та нарахування; необхідно законодавчо закріпити принципи правового регулювання оплати праці працівників бюджетної сфери тощо.

Заробітна плата – найважливіша частина всіх витрат бюджетних установ, а обробка виплат заробітної плати - одна з найскладніших у їхній системі обліку. При правильній організації бухгалтерського обліку заробітна плата забезпечує пряме співвідношення доходу з кількістю та якістю витраченої праці. Показники оплати праці дають загальну картину внутрішньої діяльності бюджетної установи та виступають засобом контролю за робочою силою.

Питання оплати праці підлягають численним нормам. Найважливішим законом, який визначає природу та принципи винагороди, є Закон України «Про винагороду». Основою організації винагороди є тарифна система, яка включає тарифні мережі, тарифи, системи оплати праці та тарифні кваліфікаційні особливості. ДКСУ перевіряє діяльність бюджетних установ та створює служби внутрішнього контролю в межах самої установи.

Практичні аспекти роботи були вивчені на матеріалі Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського, діяльність якої контролюється Міністерством освіти та науки України. Заклад фінансується з державного бюджету. У закладі є загальний та спеціальний фонди. Аналіз виконання бюджету на 2018-2020 роки показав, що фінансування здійснюється в повному обсязі.

Основним документом, який визначає порядок організації оплати праці в установі, розмір основної та додаткової заробітної плати та порядок преміювання працівникам, є Положення про оплату праці. Відрахування на заробітну плату представлені податком на доходи фізичних осіб, військовими зборами, профспілками внесками тощо. Типові форми документів використовуються для забезпечення первинного обліку. Аналітичний облік заробітної плати ведеться з урахуванням кожного працівника, видів виплат та

відрахувань на картках - особових рахунків, що містять інформацію про нараховану суму, відрахування, виплати. Синтетичний облік фонду оплати праці працівників організовується за субрахунком 6511.

На сьогоднішній день відбувається швидке оснащення бюджетних установ інформаційними технологіями, що дає можливість накопичувати дані як на машинних носіях інформації, так і безпосередньо в облікових реєстрах. Застосування інформаційних технологій дає можливість у найкоротші строки отримати інформацію, яка є необхідна. Це допомагає підвищити оперативність прийняття рішень установі.

Автоматизовані системи відіграють важливу роль у бухгалтерській діяльності бюджетної установи та значно спрощують роботу. Використання інформаційних технологій впливає на ефективність організації обліку та проведення аналізу оплати праці. Завдяки застосуванню автоматизованих облікових систем під час здійснення бухгалтерського обліку та аналізу оплати праці в установі значно спрощується робота та підвищується її рівень.

Діяльність установи контролюється як службою внутрішнього аудиту, так і ДКСУ. До об'єктів внутрішньогосподарського контролю виплат працівникам належать: виконання установчих предметів, застосування запасу робочого часу, фактичні дані бухгалтерського обліку та результатів виплат працівникам. Облік сум нарахованої заробітної плати та відрахувань на основі даних розрахункових (розрахунково-платіжних) відомостей відображається у «Меморіальному ордері № 5 Зведенні розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій».

У Донецькому національному університеті економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського і ознайомившись з роботою бухгалтерської служби можна зробити висновок, що на підприємстві існує гарно налаштована система бухгалтерського обліку.

Тим не менш можна зауважити декілька недоліків, і одразу запропонувати шляхи їх вирішення. Зокрема це:

- фактична відсутність окремо виділеного управлінського обліку, і фахівців, котрі б його здійснювали. Пропозиція - видати наказ, про уповноваження одного фахівця займатись управлінським обліком на термін 2 місяці з метою перевірки доцільності ведення даного виду обліку на даному підприємстві і надання підґрунтя для прийняття наступних рішень з даного питання.

- повна відсутність контролінгу, а також відсутність елементарної інформації у бухгалтерів про нього. Пропозиція – всьому бухгалтерському апарату відвідати семінари з даної теми; головному бухгалтеру розробити систему контролінгу і обґрунтувати її доцільність перед директором.

- використання застарілих типових форм деяких первинних документів. Пропозиція – повністю вилучити з обігу застарілі форми і замінити їх на нові.

- недостатнє використання автоматизації обліку на підприємстві. Пропозиція - всьому бухгалтерському апарату відвідати семінари з даної теми.

Для складання фінансової звітності відповідно до чинних нормативних актів та надання її користувачам керівництво підприємства формує облікову політику: обирає принципи, методи і процедури обліку таким чином, щоб достовірно відобразити фінансовий стан і результати діяльності підприємства та забезпечити зіставність показників фінансових звітів.

Удосконалення організації оплати праці на підприємствах має будуватися на оптимізації тарифного регулювання заробітної плати, до якої належать: удосконалення тарифної системи шляхом встановлення співвідношень тарифних ставок залежно від рівня кваліфікації робітників; запровадження гнучких форм і систем оплати праці; розроблення внутрішньовиробничих тарифних умов оплати праці як чинників підвищення мотивувальної та стимулюючої ролі тарифних систем; удосконалення мотиваційного механізму регулювання міжпосадових окладів та міжкваліфікаційних рівнів оплати праці; колективне регулювання заробітної плати.

Для підвищення ефективності обліку розрахунків з працівниками по оплаті праці на підприємстві, пропонуються наступні пропозиції та удосконалення:

Провівши аналіз документування обліку заробітної плати на період відпустки, матеріальної допомоги, не використаної відпустки та при звільненні пропонується розробити довідку-розрахунок на період відпустки, матеріальної допомоги, не використаної відпустки та звільненні. Довідку-розрахунок необхідно буде оформляти за кожен місяць, що б в кінці року було легше звести всі виплати, які були зроблені на протязі кожного місяця.

Пропоную вести субрахунки для відображення лікарняних листів співробітників, які перехворіли на COVID-19 або знаходяться на самоізоляції. Задля того, щоб була можливість швидко отримувати інформацію у розрізі всіх проведених виплат, необхідно на основі діючих субрахунків провести додаткову розбивку за аналітичними рахунками.

За допомогою пропозицій відносно удосконалення аналітичних рахунків можливо провести більш точний та ефективний облік заробітної плати при великій чисельності працівників на підприємстві.

Також для прийняття ефективних рішень на підприємстві необхідно складати «Відомість обліку виплат працівникам» в якій зазначаються виплати за посадами, підрозділами і працівниками у розрізі поточних виплат, лікарняних, премій та інших виплат. Ця відомість дає змогу більш точно відображати виплати працівникам за підрозділами і відповідає методиці обліку за міжнародними стандартами.

Удосконалення обліку заробітної плати допоможе сприяти підвищенню продуктивності праці, допоможе врегулювати рівень витрат підприємства.

Утримання проводяться і сплачуються роботодавцем із заробітної плати працівника на користь третіх осіб. Нарахування ж на заробітну плату сплачуються роботодавцем (за власні кошти підприємства).

Зарплата працівника за відпрацьований період, буде зменшена на суму утримань. У свою чергу, утримання за своїм характером поділяються на обов'язкові – визначенні розділом IV ПКУ і сплачуються до бюджету, та необов'язкові – сплачують на користь підприємства чи третіх осіб.

Отже, облік розрахунків з оплати праці має бути організований таким чином, щоб сприяти підвищенню продуктивності праці та повному використанню робочого часу. Від організації обліку оплати праці залежить рівень витрат підприємства, якість, правдивість, справедливість, повнота і своєчасність розрахунків з персоналом з оплати праці. Організація обліку розрахунків в установі підпорядковується принципам облікової політики, згідно з якою установа використовує меморіально-ордерну форму обліку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Атамас П. Облік у бюджетних установах навчальний посібник П. Атамас. Київ: Центр учбової літератури, 2018. 284 с.
2. Болюх М., Бурчевський В., Горбатов М. Економічний аналіз: навч. посіб., Київ: КНЕУ, 2011. 540 с.
3. Бутинець Ф. Організація бухгалтерського обліку. Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. Житомир: ПП «Рута», 2012. 592с.
4. Бутинець Ф. Економічний аналіз: навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит». Житомир: ПП «Рута», 2013. 680 с.
5. Бухгалтерський облік: навчальний посібник для студентів вищих навч. закл. Київ.: Каравела, 2014. 480 с.
6. Бухгалтерський облік: навчальний посібник для ВНЗ Н.В.Гудзь, Денчук П. Н., Романів Р. В. Київ: Центр учбова література, 2016.
7. Бюджетний кодекс України 2456–VI від 02.12.2010 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2456-17> (дата звернення 20.09.2021)
8. Васильчик С.В. Теоретичні основи формування оплати праці на підприємстві С.В. Васильчак, О.Р. Жидяк, Т.М. Полянчич Науковий вісник НЛТУ України. 2014. с.152-157
9. Вегера В. М. Оплата праці: поняття, особливості. Актуальні проблеми держави і права. 2016. №73. с. 419-425.
10. Грибовська Ю. М. Організація внутрішнього аудиту розрахунків за виплати працівникам Ю. М. Грибовська Актуальні проблеми соціально-економічних систем в умовах трансформаційної економіки: збірник наукових праць. 2016. с.150.
11. Голов С. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія, ЦУЛ, 2015. 522 с.
12. Демянишин В.Г. Бюджетний механізм держави: сутність та роль у регулюванні соціально-економічних процесів.В.Г. Демянишин. Формування ринкових відносин в Україні. 2012. № 11. с.3-11.
13. Економічна енциклопедія: у 3-х томах. Редкол. С. В. Мочерний. Київ: Видавничий центр «Академія», 2000-2002.
14. Єськова О.Л., Савельєва В.С. Теоретичні основи формування оплати праці на підприємстві: [збірник науково-технічних праць] О.Л. Єськова, В.С. Савельєва Науковий вісник НЛТУ України. №21(12). 2014. с.152 - 156.
15. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» №996-ХІУ: URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення 05.10.2021)

16. Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1105-14#Text> (дата звернення 12.10.2021)
17. Закон України «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» від 31.12.2013 № 1203 URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#Text> (дата звернення 25.11.2021)
18. Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995р. № 108/95-ВР URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95%D0%B2%D1%80/ed20080101#Text> (дата звернення 25.11.2021)
19. Закон України «Про охорону праці» від 21.11.02р. №229-VI.
20. Зверева Л. Чи нададуть допомогу з часткового безробіття, якщо працівники у безоплатних відпустках. Головбух. 2020. №20. URL:<https://egolovbuh.m CFR.ua/818831>.
21. Злупко С. М. Історія економічної теорії. С. М. Злупко; 2-ге видання. Київ: Знання, 2015. 719 с.
22. Кодекс законів про працю України: Закон України від 23.07.1996 р. № 322-08. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08#Text>
23. Крищенко К. Удосконалення організаційно-економічного механізму управління оплатою праці К. Крищенко Україна: аспекти праці. 2015. с.45.
24. Лагутін В.Д. Теоретико. Методологічні підходи до сучасних проблем оплати праці. 2016. с. 35.
25. Ланченко Є.О. Колективно-договірне регулювання соціально-трудових відносин у аграрному секторі економіки: стан і напрями удосконалення. Демографія та соціальна економіка. 2018. № 3 (34). С. 148-160.
26. Мельник Т.Г. Теоретичні підходи до системи обліку та аналізу розрахунків з оплати праці. Управління розвитком. 2015. № 2(78). С.122.
27. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України № 1219 від 29.12.2015 р. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16>.
28. Постанова від 8 лютого 1995 р. №100. Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/100-95-%D0%BF#Text>
29. Про відпустки: Закон України № 504/96–ВР від 15.11.1996 р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80>.
30. Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України № 755 від 08.09.2017 р. URL:<https://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17>.
31. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці: наказ України № 489 від 05.12.2008 р. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/norm_doc/2008/489/489_2008.htm.

32. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI
URL:<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.=275-17>.

33. Соціально-економічний розвиток України URL:
<http://ukrstat.gov.ua>.

34. Сутність оплати праці як економічної категорії для цілей бухгалтерського обліку О.М. Колеснікова к.е.н, доцент, А.Г. Іващенко магістр Національний університет біоресурсів та природокористування України 2016 с.8.

35. Толуб'як В.С. Заробітна плата та її вплив на формування фінансових ресурсів системи пенсійного забезпечення. Теорія та практика державного управління. 2012. с.1-8.

36. Туган-Барановський М. І. Основи політичної економії М. І. ТуганБарановський. Львів: ЛНУ ім.. І.Франка, 2013. 628 с.

37. Фінансове планування діяльності бюджетних установ: навчальний посібник Т. Д. Таукешева; Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. 405 с.

38. Хорунжак Н. Формалізація моделі мотивації працівників і оцінки її ефективності. Вісник Тернопільського національного економічного університету. 2018. № 1. С. 85-97.

39. Череп А. В. Необхідність формування механізму мотивації праці на підприємствах. Актуальні проблеми економіки. 2016. №3(141). с. 134-148.