

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ХЕРСОНСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ФАКУЛЬТЕТ БІЗНЕСУ І ПРАВА  
КАФЕДРА ФІНАНСІВ, ОБЛІКУ ТА ПІДПРИЄМНИЦТВА**

**Організація обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві та  
шляхи їх вдосконалення**

**Кваліфікаційна робота (проєкт)**

на здобуття ступеня вищої освіти “магістр”

Виконала: студентка 2М курсу 231  
групи  
Спеціальності 071 Облік і  
оподаткування  
Освітньо-професійної (наукової)  
програми Облік і оподаткування  
Матушкіна Анастасія Олександрівна

Керівник д.е.н. професорка Осадча  
Тетяна Станіславівна  
Рецензент д.е.н. професорка  
Тюхтенко Наталя Анатоліївна

## ЗМІСТ

	стор.
<b>ВСТУП</b> .....	3
<b>РОЗДІЛ 1. Теоретико-методологічні основи обліку розрахунків з оплати праці</b> .....	5
1.1. Правові та методичні основи обліку оплати праці .....	5
1.2. Порядок компенсації своєчасно не виплаченої заробітної платні .....	15
1.3. Основні положення законодавства про працю .....	17
1.4. Зарубіжний досвід ведення обліку розрахунків по заробітній платі .....	25
<b>РОЗДІЛ 2. Аналіз організації обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві</b> .....	36
2.1. Організаційно-економічна характеристика підприємства ...	36
2.2. Економіко-фінансова характеристика підприємства .....	40
2.3. Аналіз динаміки розрахунків з оплати праці .....	48
<b>РОЗДІЛ 3. Шляхи вдосконалення обліку розрахунків з оплати праці</b> .....	52
3.1. Облік розрахунків з оплати праці .....	52
3.2. Основні напрями удосконалення обліку оплати праці .....	58
<b>ВИСНОВКИ</b> .....	69
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	71

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Підвищення рівня життя, а також ефективності залежить від більш високої мотивації праці. З однієї сторони ми не можемо сподіватися на стабільний щомісячний дохід при низьких або неефективних показниках праці. Хоча з другої сторони, при нинішньому положенні вітчизняної економіки, виробник поставлений у такі умови, при яких не може бути мови про ефективність і рентабельність виробництва.

Тому, актуальність теми полягає у необхідності підвищення ефективності матеріального заохочення працівників та вдосконалення обліку розрахунків з оплати праці.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Кваліфікаційна робота виконана у межах ініціативної науково-дослідної теми кафедри економіки, фінансів і підприємництва "Теоретичні, методологічні та практичні аспекти конкурентоспроможного розвитку підприємств регіону" (державний реєстраційний номер 0117U003286). У рамках даної теми автором розроблені заходи щодо вдосконалення обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві.

**Мета дослідження** полягає в обґрунтуванні пропозицій щодо удосконалення обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві.

Для досягнення поставленої мети визначено такі основні **завдання**:

- вивчення теоретичних матеріалів, діючих нормативних актів в сфері обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві;
- вивчення методологічних основ обліку розрахунків з оплати праці;
- проаналізувати діяльність підприємства в даній області бухгалтерського обліку, користуючись його інформаційною базою;
- висунути пропозиції, щодо вдосконалення бухгалтерського

обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві.

**Об'єктом дослідження** є процеси удосконалення обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві.

**Предметом дослідження** є теоретичні та практичні аспекти пошуку шляхів удосконалення обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві.

**Методи дослідження.** У роботі використувались такі методи дослідження, як системний аналіз – для розчленування і деталізації об'єкта дослідження на важливі окремі складові елементи; синтез – для узагальнення різних аспектів аналізу; абстрагування – для формування узагальнених висновків на основі системного аналізу і синтезу теорій і практики; порівняння – для зіставлення даних у динаміці; групування – для визначення залежності показників одне від одного.

**Наукова новизна дослідження** полягає у комплексному системному обґрунтуванні теоретичних і практичних положень і рекомендацій, спрямованих на удосконалення обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві.

**Практичне значення** одержаних результатів полягає в можливості використання їх на підприємстві в сучасних умовах господарювання.

**Апробація результатів роботи.** Основні положення і результати наукових досліджень, що містяться у роботі, оприлюднені автором на всеукраїнській науково-практичній Інтернет-конференції "Актуальні процеси економічного розвитку в сучасних умовах" та на міжнародній науково-практичній конференції "Проблеми і тенденції розвитку сучасної економіки в умовах інтеграційних процесів: теоретичні та практичні аспекти".

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ

### РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

#### 1.1. Правові та методичні основи обліку оплати праці

Одним з основних об'єктів бухгалтерського обліку є розрахунки з оплати праці. Актуальність даної теми була високою завжди. Винагорода за працю є основним стимулом працівників, які здійснюють процес виробництва та виробляють матеріальні блага. Витрати на оплату праці як складова собівартості безпосередньо впливають на результати фінансово-господарської діяльності підприємства, однак її збільшення при нормальній організації виробничого процесу є наслідком підвищення рівня продуктивності праці, якісних характеристик продукту, що виробляється, доходу.

В умовах реформування системи бухгалтерського обліку значно розширені права підприємства у формуванні облікової політики. Бухгалтер може вибрати найбільш прийнятну систему обліку із застосуванням різноманітних класів рахунків витрат.

"Нормативними документами, які визначають порядок бухгалтерського обліку оплати праці на сьогодні є:

1. План розрахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 3.11.99 р. № 291, зареєстрований Міністерством юстиції України 21.12.99 р. за № 892/4185;

2. Інструкція по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів від 30.11.99 р. № 291, зареєстрована Міністерством юстиції України

21.12.99 р. за № 892/4185;

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 Витрати, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318, зареєстроване Міністерством юстиції України 19.01.2000 р. за № 27/4248" [10, С. 23].

Реформа бухгалтерського обліку вплинула на облік розрахунків з оплати праці не лише у частині зміни нумерації і найменування рахунків, що беруть участь у відображенні операцій рахунків з оплати праці.

Найбільш важливі зміни методології бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці пов'язані з новим підходом до класифікації витрат підприємств та організацій. Крім того, на сьогодні підприємства мають більше самостійності у виборі прийомів та напрямків власної облікової політики.

"Окремі напрямки вибраної підприємством облікової політики безпосередньо впливають на порядок обліку оплати праці. Зокрема, це стосується самостійного вибору підприємствами та організаціями порядку ведення обліку витрат:

- із застосуванням рахунків тільки класу 9 Витрати діяльності;
- з одночасним застосуванням рахунків класу 8 "Витрати за елементами" та рахунків класу 9 Витрати діяльності;
- із застосуванням рахунків тільки класу 8 Витрати за елементами" [8, С. 85].

В умовах ринкової економіки відбулися потрібні зміни в оплаті, яка ставиться в залежність не лише від результатів праці робітників, але від ефективності діяльності виробничих підрозділів.

Оплата праці – це заробіток, розрахований, як правило, у грошовому виразі, який по трудовим договорам власник або уповноважений ним орган виплачує за виконану роботу або надання послуг.

Підприємство самостійно, але у відповідності із законодавством, встановлює штатний розклад, форми і системи оплати праці, преміювання. Облік праці і заробітної плати – один із самих важливих і складних ділянок роботи, які потребують точних і оперативних даних, у яких відображається зміна чисельності робітників, витрати робочого часу, категорії робітників, виробничих затрат.

Облік праці і заробітної плати займає одне з центральних місць в усій системі обліку на підприємстві.

Заробітна платня є основним джерелом доходів фірми, підприємства.

Трудові доходи робітника визначаються його особистим трудовим вкладом з урахуванням кінцевих результатів діяльності підприємства або фірми. Вони регулюються податками і максимальними розмірами не обмежуються. Мінімальний розмір оплати праці встановлюється законодавством.

Основним принципом є пряма залежність заробітної плати від результатів праці. Для будь-якого підприємства заробітна плата відображає витрати по здійсненню будь-якого господарського процесу (постачання, виробництва, реалізації). Таким чином витрати по оплаті праці включаються в собівартість готової продукції.

Основними показниками праці і заробітної плати є: чисельність робітників, їх професії, кваліфікація, затрати робочого часу у людино-годинах, людино-днях, кількість виготовленої продукції (робіт, послуг), розміру фонду оплати праці по категоріях працюючих, розмір відрахувань по їх видам та інші. Ці дані необхідні для розрахунку таких економічних показників як рівень забезпеченості робочою силою, середнього заробітку, рівня продуктивності праці.

Розмір заробітної плати залежить від ділових якостей співробітника і результатів його діяльності .

Заробітна плата робітникам згідно колективного договору може

видаватися один або два рази на місяць. За першу половину місяця видається аванс, за другу – виробничий повний розрахунок за місяць. Грошові кошти для виплати заробітної плати отримують підприємства по чеку розрахункового рахунку банку.

Регулюють заробітну плату форми і системи оплати праці. Основними формами є відрядна і погодинна. Якщо технічне нормування дає можливість проводити оплату праці у відповідності з її кількістю, тарифною системою з урахуванням рівня кваліфікації робітників, завантаженості і складності праці, то форми оплати праці з їх системами враховують заробітну платню за фактично відпрацьований час, об'єм продукції або виконання робіт і послуг.

"Економічні, правові та організаційні положення про оплату праці проведені у Декреті Кабінету Міністрів України Про оплату праці № 23-92 від 31 грудня 1992 року, а також у Законі України Про внесення змін і доповнень у кодекс законів про працю України від 5.07.1995 року, а також Законі України Про оплату праці і в інших доповнюючих нормативних документах" [11, С. 123].

Бухгалтерський облік на підприємствах повинен забезпечити точний контроль, точний розрахунок заробітної плати кожного робітника у відповідності з кількістю і якістю затраченої праці, діючими системами і формами його оплати, правильний підрахунок утримань із заробітної плати, контроль за дисципліною праці, за використанням часу і виконанням норм роботи, своєчасним виявленням резервів подальшого росту продуктивності праці, витрачення фонду заробітної плати (фонду споживання) та інше і правильне нарахування і розподілення по напрямкам витрат відрахувань на соціальне страхування і відрахувань до Пенсійного фонду України.

В умовах росту неповної зайнятості, а також подвійної: роботи за сумісництвом, договорам громадсько-правового характеру є питання обліку чисельності працівників і визначення розмірів доходу,



отриманого ними.

"Інструкцією по статистиці чисельності працівників, що зайняті у народному господарстві України, затвердженою наказом Міністерства статистики України від 07.07.1995 року № 171 передбачено два варіанти обліку середньостатистичної чисельності робітників: чисельність штатних працівників складу і чисельність всього персоналу у еквіваленті повної зайнятості" [11, С. 124].

Для визначення середнього рівня доходів та інших середніх величин в цілому по підприємству використовується другий показник середньосплатної чисельності. У цьому випадку до уваги беруться окремі категорії працівників не у складі, котрі в звітному періоді до роботи і отримувати заробітну плату шляхом умовного перерозрахунку їх в еквівалент одного робітника повний робочий день або в середню заробітну плату одного робітника.

"У відповідності із статтею 43 Конституції України кожний громадянин має право на працю, реалізація якої здійснюється шляхом укладення трудового договору на одному або декількох підприємствах, в установах або органах, якщо інше не передбачено законодавством, колективним договором або угодою сторін" [11, С. 125].

В системі оплати праці існують дві основні теоретичні концепції:

1. Концепція прожиткового мінімуму.
2. Концепція соціальної заробітної плати.

Згідно першої концепції заробіток розглядається як спосіб відтворення робочої сили, що зводиться до вираження прожиткового мінімуму у грошовій формі. У цьому випадку перед суспільством постають дві проблеми. Перша – зводиться до того, щоб постійно з'ясовувати, аналізувати і оцінювати сам прожитковий мінімум. Друга - полягає в необхідності організації виробництва або товарів, необхідних товарів, або послуг на суму заробітної плати. Друга концепція говорить про те, що заробітна плата повинна суттєво відрізнитись від

прожиткового мінімуму і розглядатися як доля участі Національному Доході із відповідності із кількістю і якістю праці. Сутність концепції заключається в тому, що заробіток визначається всіма соціальними умовами суспільства, а не тільки прожитковим мінімумом.

"Існують такі принципи оплати праці:

1. Орієнтація на підвищення заробітку.
2. Розділення на постійну (кількісну) або перемінну (якісну) частини.
3. Диференціація" [7, С. 12].

"До виробничої собівартості продукції (робот, послуг) входять:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати"

[7, С. 13].

"До складу прямих витрат на оплату праці входять заробітна плата і інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, на виконанні робіт та послуг, котрі можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат" [7, С. 14].

"Основою організації оплати праці на підприємстві є тарифна система, яка включає: тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційні характеристики (довідники). Тарифна система оплати праці використовується для розподілу робіт за їх складністю, а працівників – залежно від їх кваліфікації і відповідності за розрядами тарифної сітки. Вона служить підставою для формування і диференціації розмірів заробітної плати" [7, С. 15].

Підприємства й організації при складанні трудової угоди встановлюють кожному працівникові розмір тарифної ставки (посадового окладу), види доплат, компенсаційні і гарантовані виплати, передбачені чинним законодавством.

"Відповідно до ст.1 Закону України "Про оплату праці" заробітна плата – винагорода, визначена, як правило, в грошовому вимірнику, яку відповідно до трудової угоди власних або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу. Заробітна плата поділяється на основну, додаткову, інші заохочувальні і компенсаційні виплати" [9, С. 43].

"Основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу згідно з встановленими нормами (норми часу, виробітку, обслуговування). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок і відрядних розцінок для робітників і посадових окладів для службовців. до додаткової заробітної плати належить винагорода за працю понад встановлені норми, за трудові досягнення і винахідливість, а також особливі умови праці. Вона включає доплати і надбавки до тарифних ставок і посадових окладів у розмірах, передбачених чинним законодавством: премії працівникам, керівникам, спеціалістам за виробничі результати, включаючи премії за економію конкретних видів матеріальних ресурсів, винагороди за вислугу років і стан роботи, оплату щорічних і додаткових відпусток згідно з законодавством, компенсацій за невикористану відпустку тощо" [9, С. 43].

До інших заохочувальних і компенсаційних виплат належать надбавки і доплати, не передбачені чинним законодавством і понад встановлені розміри; винагороди за підсумками роботи за рік; премії за винахідливість і раціоналізацію техніки; за своєчасну поставку продукції на експорт; одноразові заохочення окремих працівників за виконання особливо важливих виробничих завдань, тощо.

"Вичерпний перелік основної і додаткової заробітної плати та інших заохочувальних і компенсаційних виплат міститься в Інструкції по статистиці заробітної плати, затвердженій наказом Мінстату України від 11.12.95 р. № 323" [9, С. 43].

Усі державні, кооперативні підприємства і господарські

товариства повинні вести окремий облік:

Фонду заробітної плати робітників і службовців:

- станового складу,
- позастанового (позаштатного) складу,
- разових та інших премій, які не включаються до фонду заробітної плати,
- інших грошових і натуральних виплат робітникам і службовцям.

Джерелами коштів на оплату праці на підприємствах є кошти, одержані в результаті їх господарської діяльності; в бюджетних установах - асигнування з бюджету, а також частка доходів, одержаних і в результаті їх господарської діяльності.

На підприємствах застосовують дві форми оплати праці: погодинну і відрядну. Існують різновиди цих форм, які називають системами оплати праці: проста погодинна, погодинно-преміальна, пряма відрядна, відрядно-преміальна, відрядно-прогресивна та акордна. В умовах ринкової економіки набули різновидності форми оплати праці за кінцевий результат – в процентах до одержаного доходу або прибутку.

"Система оплати праці – це сукупність правил, які визначають співвідношення між мірою праці й мірою винагороди працівників.

Держава здійснює регулювання оплати праці працівників підприємств усіх форм власності встановлення розміру мінімальної заробітної плати, інших державних норм і гарантій, а також шляхом прогресивного оподаткування доходів громадян" [19, С. 143].

"Відрядна бригадна система оплати праці – це оплата, яку визначають шляхом множення розцінки за одиницю роботи на фактично виконаний об'єм обслуг робіт бригадою. Пряма відрядна система – це система, при застосуванні якої заробіток нараховується тільки за виконану роботу (виготовлену продукцію) " [19, С. 143].

Найбільш простий спосіб розподілу між членами бригади

здійснюється пропорційно відпрацьованому часу. Заробіток також може бути розподілений між членами бригади за допомогою методів (наприклад, за допомогою розподілу).

"При прямій відрядній системі оплата праці здійснюється за кожен одиницю виготовленої продукції (виконаних робіт, послуг). Відрядно-преміальна система передбачає, що робітникам, крім основного заробітку, нараховуються премії (за виконання норм виробітку, економію матеріалів, якість продукції тощо). Ця система стимулює покращення кількісних і якісних показників роботи, ому широко застосовується на підприємствах. при відрядно-прогресивній системі виконані роботи сплачуються: в межах норми – за твердими розцінками, понад норми – за підвищеними прогресивно-зростаючими розцінками. Ця система має обмежене застосування (на найважливіших ділянках господарської діяльності), оскільки при її застосуванні темпи зростання заробітної плати можуть випереджати темпи росту продуктивності праці, що може привести до перевитрати фонду оплати праці, підвищення собівартості продукції. При акордній системі оплати праці норма і розцінка визначаються на весь комплекс виконуваних робіт (ремонтних, будівельних тощо)" [5, С. 93].

"При прямій погодинній системі праця працівників оплачується виходячи тільки з кількості відпрацьованого часу і тарифної ставки (посадового окладу) відповідно до їх кваліфікації. при погодинно-преміальній системі до погодинної ставки (посадового окладу) за досягнення визначних показників працівникам виплачується премія. Економічна доцільність застосування тих або інших форм і систем оплати праці визначається їх стимулюючою роллю в підвищенні ефективності діяльності кожної ділянки і підприємства в цілому" [5, С. 93].

"Порядок нарахування заробітної плати, належної працівникам підприємства, залежить від форм оплати праці, що застосовують на

підприємстві, і організації виконання самих робіт (в індивідуальному порядку чи бригадою). При погодинній оплаті праці основним документом, який служить підставою для нарахування робочого часу (ф. № П-12 і № П-13). У цьому разі для розрахунку погодинного заробітку працівника достатньо знати його розряд, погодинну тарифну ставку даного розряду і кількість відпрацьованих годин за табелем. При розрахунку заробітної плати за посадовим окладом останній зберігається при відпрацюванні всіх робочих днів місяця. Якщо відпрацьована неповна кількість робочих днів, середньоденний заробіток перемножується на кількість відпрацьованих днів" [14, С. 54].

Оплата праці за понадурочний час здійснюється в подвійному розмірі погодинної ставки (при погодинній оплаті праці); при відрядній оплаті праці нараховується доплата в розмірі 100% тарифної ставки робітника відповідної кваліфікації, оплата праці якого здійснюється за погодинно. формою, - за всі відпрацьовані понадурочні години.

Надурочні роботи допускаються у виключних випадках із дозволу профкому підприємства. До надурочних робіт не допускаються: вагітні жінки і жінки, що мають дітей у віці от 3 років, працівники до 18 років; в дні занять працівники, що навчаються без відриву від виробництва в загально освітніх школах і професійно-технічних навчальних закладах; працівники інших категорій (згідно з чинним законодавством).

Робота у понадурочний час сплачується при відрядній оплаті праці – в розмірі 100% тарифної ставки працівника-відрядника відповідної категорії, при погодинній – в подвійному розмірі годинної тарифної ставки. Надурочні роботи не повинні перевищувати для кожного працівника 4 години протягом 2 днів підряд і 120 годин на рік. Компенсація понадурочних робіт відгулом не допускається.

Робота і вихідний день компенсується працівнику наданням іншого дня відпочинку або за угодою сторін в грошовій формі. Робота у вихідні і святкові дні оплачується не менш, ніж в подвійному розмірі:

а) відрядникам – не менш, ніж за подвійними відрядними розцінками;

б) працівникам, праця яких оплачується за годинними (денними) ставками, - в розмірі не менш подвійної годинної (денної) ставки:

в) працівникам, що одержують місячний оклад, - у розмірі не менш однієї годинної (денної) ставки окладу, якщо робота проводилась в межах місячної норми робочого часу, і в розмірі не менше подвійної годинної (денної) ставки понад окладу, якщо робота проводилась більше місячної норми.

"Порядок оплати за час простою не з вини робітника оплачується з розрахунку не нижче  $2/3$  тарифної ставки встановленою цьому розряду (окладу). Час простою з вини робітника не оплачується. Доплати за сумісництво професій (посад) встановлюється за наказом керівника у розмірі, який залежить від характеру і складності виконуваних робіт. Повний брак з вини працівника оплаті не підлягає, а частковий – оплачується в залежності від ступеня придатності продукції за зниженими розцінками. Місячна заробітна плата працівника в цьому випадку не може бути нижчою  $2/3$  тарифної ставки встановленого йому розряду (окладу). Брак, який виник в результаті прихованого дефекту в матеріалі, що обробляється, а також брак не з вини працівника, виявлений після приймання виробу органом технічного контролю, оплачують працівнику нарівні з придатними виробами" [13, С. 43].

## **1.2. Порядок компенсації своєчасно не виплаченої заробітної платні**

"Починаючи з 1 січня 2001 року компенсація громадянам втрати частини грошових доходів у зв'язку з порушенням строків їх виплати проводиться у разі затримки виплати цих доходів на один і більше календарних місяців" [8, С. 44].

Сума компенсації обчислюється як добуток нарахованого, але не виплаченого доходу за відповідний місяць (після утримання податків і обов'язкових платежів) та приросту індексу споживчих цін у відсотках для визначення суми компенсації, поділений на 100 відсотків.

Обчислення індексу споживчих цін для визначення суми компенсації проводиться шляхом множення місячних індексів споживчих цін за період невиплати доходу. При цьому індекси споживчих цін місяця, за який виплачується дохід, і місяця перед виплатою суми заборгованості в розрахунки не включаються.

При виплаті заборгованості одночасно за декілька місяців компенсація розраховується для не виплаченого доходу за кожний окремий місяць.

"Компенсації підлягають грошові доходи, які одержують громадяни в гривнях на території України, що мають постійний характер. А саме:

- заробітна плата (грошове забезпечення);
- пенсії;
- соціальні виплати; допомога по вагітності та пологах; щомісячна грошова сума в разі часткової чи повної втрати працездатності, що компенсує відповідну частину втраченого заробітку потерпілого внаслідок нещасного випадку на виробництві або професійного захворювання; допомога дитині, яка народилася інвалідом внаслідок травмування на виробництві або професійного захворювання її матері під час вагітності, тощо);
- стипендії" [8, С. 43].

Виплати, які не підлягають компенсації Не підлягають компенсації виплати, що носять разовий характер, такі. як: одноразова допомога при виході на пенсію винагорода за підсумками роботи за рік та інші.

Підприємства і організації, на які поширюється визначений



Порядком механізм нарахування компенсації Дія Порядку поширюється на підприємства, установи та організації всіх форм власності і господарювання та застосовується в усіх випадках порушення встановлених термінів виплати грошових доходів, у тому числі з вини власника або уповноваженого ним органу (особи).

Тобто громадянин у разі порушення термінів виплати і порядку компенсації всіх вище перелічених доходів має право звернутися із відповідною заявою до суду.

У таблиці наведено розрахунок приросту індексу споживчих цін для визначення суми компенсації, якщо грошовий доход за січень, лютий 2001 року виплачується у квітні.

Таким чином, при виплаті у квітні нарахованих у 2019 році, але не виплачених своєчасно грошових доходів сума компенсації нараховується тільки на доход, що був нарахований за січень, при цьому використовується величина приросту індексу споживчих цін 0.6 відсотка.

Тобто громадянин у разі порушення термінів виплати і порядку компенсації всіх вище перелічених доходів має право звернутися із відповідною заявою до суду.

"Ліквідація заборгованості із заробітної плати, нарахованої за період з 1 січня 2001 року по 31 грудня 2019 року буде здійснюватися відповідно до Положення про порядок компенсації працівникам втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 20.12.97 р. № 1427" [8, С. 53].

### **1.3. Основні положення законодавства про працю**

Багато юристів-практиків справедливо підтверджують, що деякі останні зміни в законодавстві про працю істотно відкоректували правове

поле, що регламентує правові взаємовідносини власників (керівників) підприємств, незалежно від форм власності, і трудових колективів. "Промова, насамперед, йде про Закони України від 21.09.2019 р. № 1979-111 «Про внесення змін у Кримінальний кодекс України і Кодекс про адміністративні правопорушення» (далі - Закон № 1979), від 19.10.2018 р. № 2050-111 «Про компенсацію громадянам утрат частини прибутків у зв'язку з порушенням термінів їхньої виплати» (далі - Закон № 2050) і від 02.11.2019 м. № 2073-111 «Про внесення змін і доповнень у Закон України «Про відпустки» (далі - Закон № 2073). Всі ці законодавчі акти мають свої особливості і нюанси, про які варто було б знати кожному керівнику, бухгалтеру і юристу" [11, С. 123].

"Перший Закон викладає в новій редакції частина першу ст.41 Кодексу України про адміністративні правопорушення. Відповідно до новели порушення встановлених термінів виплати пенсій, стипендій, заробітної плати або виплата їх не в повному обсязі, а також інші порушення вимог законодавства про працю спричиняють за собою накладення на посадових осіб підприємств і громадян-підприємців штрафу в розмірі від 15 до 50 необлагає мінімумів прибутків громадян" [11, С. 156].

"Закон № 1979 також викладає в новій редакції і ст. 133 УК України. Відтепер відповідно до першої частини цієї статті штрафом у розмірі від 50 до 200 необлагає мінімумів прибутків громадян із позбавленням права займати визначені посади або здійснювати визначену діяльність на термін від 2 до 5 років буде наказуватися:

- незаконне звільнення робітника з роботи або невиконання рішення суду про поновлення на роботі по особистих мотивах;
- повторне протягом року після накладення адміністративного стягнення порушення встановлених термінів виплати пенсій, стипендій, заробітної плати або виплата їх не в повному обсязі;
- інше грубе порушення законодавства про працю" [10, С. 23].

Якщо посадова особа підприємства або заснування, незалежно від форми власності, або громадянин-підприємець порушили встановлені терміни виплати заробітної плати внаслідок нецільового використання засобів, призначених для зарплати, те їх можна притягти до карній відповідальності у виді позбавлення волі на термін від 1 до 3 років або штрафу до 300 необлагаєт мінімумів прибутків громадян із позбавленням права займати визначені посади або займатися визначеною діяльністю на термін до 3 років або без такого (частина друга ст.133) .

У зв'язку з цими нововведеннями варто зупинитися на таких важливих моментах.

Перше. У Законі окремо не обговорений припустимий термін затримки виплати заробітної плати. Це означає, що до адміністративної відповідальності можна залучити керівника, що затримав зарплату або які-небудь соціальні виплати навіть на один день. У будь-якому випадку, залучати директора до адмінвідповідальности або немає, буде вирішувати суд. Проте, безсумнівно, це положення при умілому використанні може стати ефективним інструментом тиску на роботодавця.

Друге. Відповідно до нової редакції ст.133 УК до кримінальної відповідальності у виді позбавлення волі можуть залучатися тільки особи, що здійснили нецільове використання засобів, призначених для виплати заробітної плати. Тобто внаслідок звуження складу злочину в частині другий ст.133 уже не мова йде про нецільове використання пенсій і стипендій. Таким чином, під юрисдикцію цієї частини вже не підпадають особи, відповідальні за виплату пенсій і стипендій (наприклад, керівники державних і приватних навчальних закладів).

Третє. Викликає серйозний сумнів коректність положення частини першій ст.133 про кримінальну відповідальність за «грубе порушення законодавства про працю». Справа в тому, що відсутність

конкретного визначення диспозиції цієї правової норми здатне призвести до тому, що роботодавця можна буде притягти до карній відповідальності практично за будь-яке порушення трудового законодавства. Хоча усе ж слід зазначити, що, як підтверджують деякі спеціалісти, на практику до грубих порушень трудового законодавства суди відносять використання примусової праці (ст.43 Конституції України), самовільне встановлення понаднормових робіт, притягнення неповнолітніх дітей, а також вагітних жінок до важких робіт і робіт із шкідливими або небезпечними умовами праці (ст. 14, 15 Закону України «Про охорону праці»).

Небезпека такого некоректного викладу правової норми можна продемонструвати прикладі, що успадковує. Як відомо, більшість підприємницьких структур виплачують заробітну плату робітникам один раз на місяць, що є зручним і для робітника, і для підприємства. Проте тепер у випадку повторної фіксації такого порушення керівник підприємства або підприємець можуть бути притягнуті до кримінальної відповідальності й одержати судимість. Тому для підстрахування підприємцям варто передбачити періодичність і терміни виплати заробітної плати відповідно до вимог статті 24 Закону України «Про оплату праці», що говорить, що: «Заробітна плата виплачується робітникам регулярно в робітничі дні в терміни, встановлені в колективному договорі, але не рідше двох разів на місяць через проміжок часу, що не перевищує шістнадцятьох календарних днів».

З огляду на вищеописані нововведення, підприємцям варто пам'ятати, що відповідно до принципів карного права діяння не можуть рахуватися злочинними (а виходить, кримінально карними), якщо в діях особи відсутня навмисна форма провини. Іншими словами, про наявність злочину можна говорити лише тоді, коли посадову особу усвідомлювало, що що чиниться їм діяння є суспільно небезпечним, передбачало можливість настання небезпечних наслідків і бажало або

свідомо припускало їхнє настання. Тому якщо вас хочуть притягти до карній відповідальності за, наприклад, порушення встановлених термінів виплати заробітної плати, то будьте готові уявити доказ відсутності вашої провини. У якості докази підійде інформація про невиконання своїх зобов'язань банком або інкасатором, про вашу хворобу, хвороби головного бухгалтера або касира і т.д.

Відповідно до Закону України «ПРО компенсацію громадянам утрати частини прибутків у зв'язку з порушенням термінів їхньої виплати», що вступила в силу з 1 січня 2001 року, підприємства, заснування й організації усіх форм власності здійснюють компенсацію робітникам утрати частини прибутків у випадку порушення встановлених термінів їхньої виплати (у тому числі з вини власника або уповноваженого їм органа (особи)).

Така компенсація провадиться у випадку затримки на один і більш календарних місяців виплати прибутків, нарахованих громадянам за період починаючи з дня вступу в силу цього законодавчого акта. Під прибутками в цьому Законі припускаються грошові прибутки громадян, що вони одержують на території України і який не мають разового характеру, тобто пенсії, соціальні виплати, стипендії, заробітна плата (грошове забезпечення) і ін.

Відповідно до Закону сума компенсації обчислюється шляхом множення суми нарахованого, але не виплаченого громадянину прибутку за відповідний місяць (після утримання податків і обов'язкових платежів) на індекс інфляції в період невиплати прибутку.

Державні і муніципальні підприємства повинні виплачувати компенсацію за рахунок засобів відповідного бюджету, суб'єкти підприємництва, засновані на приватній власності, - за рахунок власних коштів (подібні виплати повинні здійснюватися з прибутку). Якщо ж мова йде про пенсії або соціальні виплати, то компенсація повинна виплачуватися відповідними фондами (Пенсійним, Фондом соціального

страхування і т.д.).

Тут варто зупинитися на таких моментах. По-перше, у Законі чітко встановлений термін, після закінчення якого передбачена виплата компенсації, - «один місяць і більш». Це означає, що законодавець цілком припускає і навіть дозволяє затримку виплати зарплати протягом, наприклад, 29 або 30 днів, що може бути на руку роботодавцю.

По-друге, роботодавцям варто звернути увагу на деяку неоднозначність визначення в Законі поняття «прибуток», під яким припускаються грошові прибутки громадян, що вони одержують на території України і який не мають разового характеру. Така неоднозначність може їм дорого обійтися, адже в такому випадку під визначення «прибуток» підпадають, приміром, і постійно виплачувані суми премій. Теоретично цілком можлива ситуація, коли трудовий колектив зажадає компенсацію за невиплачену або затриману премію.

По-третє, викликає побоювання таке словосполучення, як «у тому числі з вини власника або уповноваженого їм органа (особи)». На сьогоднішній день цілком реальна така ситуація. Підприємство з горем навпіл якимось виплачує заробітну плату своїм співробітникам, але засобів на сплату заборгованості за електроенергію і газ у нього немає. Відповідно до розпорядження Уряду йому відключають подачу газу й електрики, і воно простоює цілий місяць. Природно, за цей місяць підприємство не зробило продукцію і не змогло нагромадити грошових ресурсів для погашення заробітної плати. У кращому випадку борг перед робітниками гаситься через пару місяців. У даній ситуації власник або керівник підприємства не винуватий у затримці виплати зарплати. Але завдяки появі нового Закону робітники вправі зажадати виплати компенсації саме з них.

По-четверте, Закон № 2050 цілком не враховує можливості виплати заробітної плати що випускається підприємством продукцією

(що зараз спостерігається повсюдно), оскільки промова в ньому йде тільки про грошові прибутки. Таким чином, підприємству, що виплачує заробітну плату продукцією, навіть якщо в нього і з'явиться можливість сплачувати грошима, не вигідно це робити, і воно продовжить свою стару практику.

І по-п'яте, невіплата компенсації є порушенням вимоги трудового законодавства, а виходить, адміністративно і кримінально карна.

Другого листопада 2000 року Верховна Рада України прийняла в цілому внесений Кабінетом Міністрів Закон України «ПРО внесення змін і доповнень у Закон України «Про відпустки». Одне з положень Закону № 2073 виключає частина другу ст.26 Закону від 15.09.96 р. «Про відпустки», на підставі якої власник або уповноважений їм орган у випадку простою підприємства по незалежному від відпустку та робітника причинам, міг надавати, без зберігання зарплати або з частковим її зберіганням у порядку, визначеному колективним договором.

Таким чином, відтепер роботодавець у випадку простою підприємства повинний буде сплачувати робітникам дві третини заробітної плати. Парламентарі упевнені, що скасування цієї норми буде спонукати керівників збиткових підприємств до швидкого рішення проблем виробництва. Так це або немає - покаже час. Але зараз уже цілком зрозуміло, що Закон № 2073 дуже ускладнив сьогоденне положення підприємств, що простоюють. У роботодавців є два легальних виходи у випадку простою підприємства: або шукати гроші і сплачувати тимчасово непрацюючим робітникам (що практично неможливо, оскільки якби були гроші, то підприємство не простоювало б), або звільняти їх, дотримуючи вимоги законодавства про працю (що на сьогоднішній день теж не просто: за незаконне звільнення передбачена кримінальна відповідальність). Несплата заробітної плати при просте або звільнення з порушенням законодавства може обернутися

для власника підприємства судовим позовом із явно відомим і неприємним для нього результатом. У кращому випадку суд змусить відновити звільнених на роботі і сплатити призначену заробітну плату і компенсацію, у гіршому - залучить до адміністративної або кримінальної відповідальності.

Як свідчить досвід, самий оптимальний варіант рішення даної проблеми - по-хорошому домовлятися з трудовим колективом про відпустки за свій рахунок. Після появи Закону № 2073 це, мабуть, найкращий варіант мирного рішення ситуації.

Можливо, що в майбутньому можна буде використувати положення ст.24 - 26 Закону України від 02.03.2000 р. № 1533-111 «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття», що вступило в силу з 1 січня 2001 року. Цим законодавчим актом уперше передбачене надання посібника у випадку часткового безробіття під час простою виробництва. Правда, такий посібник дається, якщо простій:

- триває не менше одного місяця, але не перевищує шести місяців на підприємстві або в цеху, на ділянці з закінченим циклом виробництва, має невідворотний і тимчасовий характер і не залежить від робітника і роботодавця;

- триває протягом місяця й охоплює не менше 30 відсотків чисельності робітників підприємства або цеху, ділянки, у яких простої займають 20 і більш відсотків робочого часу.

По суті, єдина проблема полягає в тому, що рішення про надання посібники на випадок часткового безробіття приймається щорічно Верховної Радою України під час твердження розміру страхових внесків. На жаль, на сьогоднішній день цей варіант нереальний.

Незважаючи на те, що згадані закони розглядалися і приймалися в різний час, наслідки їхнього вступу в силу варто розглядати комплексно. Для приклада можна вишикувати такий ланцюжок.



При просте відправляти у відпустку без належних виплат уже не можна. Необхідно або сплачувати, або звільняти. Затримка зарплати наказується в адміністративному порядку, незаконне звільнення робітників припиняється через суд із наступною виплатою сум зарплати і компенсації. При цьому у відношенні керівника може бути збуджене кримінальна справа, після завершення якого йому може бути заборонено займати визначену посаду або займатися визначеною діяльністю. Затримка зарплати внаслідок нецільового використання засобів також чревата кримінальної відповідальності. Навіть якщо ніхто не захоче залучати керівника до карної або адміністративної відповідальності, робітники вправі зажадати виплати компенсації за втрату частини прибутку, не виплаченого вчасно.

Таким чином, з усіх боків роботодавця оподаткували штрафами, санкціями і «відсиджуванням». І це починається в країні, де процвітає безробіття, а один середньостатистичний роботодавець повинний сприйматися як годувальник декількох сотень людина (з огляду на сім'я працюючих).

Це свідчить про те, що у своєму популістському прагненні захистити робітників підприємств Парламент перегнув палицю, надавши найманим робітникам широкі права і соціальні преференції, тим самим даючи їм легальну можливість майже безмежного тиску на роботодавця. Для країни, що має сьогоднішню економічну ситуацію, це - недозволенна розкіш.

#### **1.4. Зарубіжний досвід ведення обліку розрахунків по заробітній платі**

Розрахунки по зарплатні у зарубіжному обліку розглядають як розрахунки з кредиторами. Тому, як правило, у підприємства виникають наступні питання, зв'язані з кредиторською заборгованістю.

- визнання кредиторської заборгованості по рахункам - що вважати кредиторською заборгованістю?
- оцінка кредиторської заборгованості - по якій чи оцінці по якій вартості відображати кредиторську заборгованість?
- "стягнення" кредиторської заборгованості - як одержати гроші по неоплачених рахунках і відобразити це в бухгалтерських записах?

У системі МСФЗ визнання, класифікація й оцінка кредиторської заборгованості чітко не визначені. У деяких міжнародних стандартах представлені тільки загальні рекомендації з розкриття відповідної інформації у фінансових звітах.

При визначенні і класифікації кредиторської заборгованості в закордонній і українській практиці не існує особливих розбіжностей. Як за кордоном, так і в Україні, під кредиторською заборгованістю компанії розуміють зобов'язання покупців або інших контрагентів бізнесу перед компанією, наприклад, по виплаті коштів за реалізовані товари, продукцію, виконані роботи або надані послуги.

Проблема визнання кредиторської заборгованості за кордоном зв'язана з застосуванням гнучкої системи численних знижок. Знижки, що надаються покупцю, поділяються на дві великі групи:

- 1) торгові знижки — процентні знижки від базової ціни;
- 2) знижки за оплату в термін - знижки в залежності від терміну оплати.

Саме останній вид знижок за оплату в термін і створює проблему визнання кредиторської заборгованості. У закордонній практиці (переважно, системи ОПБУ США) існують два методи відображення таких знижок у бухгалтерському обліку.

1. Валовий метод, що найбільше широко використовується на практиці. Суть його полягає в наступному, суми продажу і кредиторська заборгованість записуються на загальну (валову), без знижки, суму виставленого рахунка. Знижки відображаються тільки тоді, коли

здійснюється оплата, протягом періоду дії знижки. Для запису таких знижок існує контррахунок до рахунка продажу, що наприкінці року відображається в звіті про прибуток і збитки як коригувальна стаття (віднімається) до загальної величини виторгу від продажу. Іншою коригувальною статтею є рахунок "Повернення товарів і знижки", що також має дебетове сальдо і відображає інформацію про суму повернення чи товарів інших наданих знижок.

2. Чистий метод. При використанні цього методу знижка, не отримана покупцем, трактується як "штраф", що він повинний сплатити за придбання товару в кредит, а не за готівку, пізніше періоду дії знижки

У закордонних країнах щодо класифікації кредиторської заборгованості в балансі існують лише загальні правила рекомендаційного, але не директивного характеру

По очікуваних термінах погашення, що встановлюються в договорах, у всіх країнах заборгованість поділяється на поточну кредиторську заборгованість, тобто заборгованість, що повинна бути погашена протягом одного чи року одного операційного циклу (у залежності від того, який період більш довгий), і непоточну (довгострокову) заборгованість, що в окремих країнах (наприклад, країнах ОАЕ) поділяють на середньострокову і довгострокову. Міжнародні стандарти передбачають всього одне обмеження - " протягом одного року"

Відзначимо, що довгострокові векселі до одержання відповідно до положень системи ОПБУ США також класифікуються як поточна кредиторська заборгованість, оскільки вважаються високоліквідними

Звичайно кредиторська заборгованість у балансі закордонної компанії, зокрема, у країнах англо-американської системи обліку, представляється, а, отже, і класифікується, по наступним групах:

➤ рахунка до одержання - вид кредиторської заборгованості, що виникає при продажі товарів по "відкритому рахунку", без письмового

зобов'язання покупця оплатити рахунок, тобто така заборгованість, що існує в результаті надання короткострокового кредиту продавцем покупцю В нормальних умовах засобу по рахунку повинні бути отримані протягом 30-60 днів;

- векселя до одержання,
- кредиторська заборгованість, не зв'язана з реалізацією

Крім кредиторська заборгованості покупців у балансі, відображається інша заборгованість. Так, в естонському балансі відображається також

- кредиторська заборгованість дочірніх і материнських підприємств;
- кредиторська заборгованість взаємозалежних підприємств;
- розрахунки з акціонерами;
- інша короткострокова кредиторська заборгованість

У США згідно ОПБУ щодо кредиторської заборгованості підприємствам варто дотримувати наступних правил:

- виділення різних типів кредиторської заборгованості, що належить підприємству, якщо це істотно;
- забезпечення правильного розміщення оцінних (коригувальних) статей поруч з відповідними статтями кредиторської заборгованості;
- представлення в розділі "Оборотні активи" балансу тільки тієї кредиторської заборгованості, що буде погашена протягом одного року чи одного операційного циклу (у залежності від того, який з них довше);
- розкриття інформації з будь-яких непередбачених збитків, зв'язаним з існуванням кредиторської заборгованості;
- розкриття якої-небудь кредиторської заборгованості, право на який передано або віддано під заставу як забезпечення;
- розкриття всіх значних концентрацій ризику, зв'язаних з

кредиторською заборгованістю (у випадку, якщо кредиторська заборгованість має загальні характеристики, що можуть вплинути на її погашення, наприклад, підприємство має кредиторську заборгованість компанії однієї області або одного регіону).

Таким чином, ці правила регламентують кількість і якість інформації про кредиторську заборгованість, що повинна бути розкрита у фінансовій звітності в інтересах користувачів.

У момент виникнення кредиторської заборгованості необхідно визначити суму кредиту, що надається кожному конкретному покупцю. Тут варто враховувати і вартість відвантаженої продукції (виконаних робіт, наданих послуг), надані знижки і повернуті покупцями товари. Але головна проблема оцінки дебіторської заборгованості виникає саме в момент складання фінансової звітності.

У закордонній системі обліку дебіторська заборгованість по рахунках оцінюється і відображається в звітності по чистій вартості реалізації, тобто по сумі грошей, що реально може бути отримана в майбутньому в результаті її погашення.

Для визначення чистої вартості реалізації необхідно оцінити чисту суму засобів, одержання яких можна екати в результаті погашення дебіторської заборгованості по рахунках.

Укажемо, що чиста вартість реалізації, як правило, відрізняється від юридично підлягаючої до оплати величині. В США, наприклад, вона розраховується шляхом підсумовування всієї дебіторської заборгованості при вирахуванні знижки і безнадійної кредиторської заборгованості. В зв'язку з цим відповідно до принципу обачності проводяться два коректування

- оцінюється і враховується безнадійна кредиторською заборгованість;
- оцінюються можливі повернення товарів і враховуються надані раніше знижки.

У закордонній літературі безнадійної вважається кредиторська заборгованість, що, імовірно, ніколи не буде погашена.

Наявність безнадійного боргу приводить до утрати виторгу від продажу або до збитку, тому вимагає відповідного зниження величини кредиторської заборгованості по рахунках і зменшення прибутку.

У більшості країн виявлення безнадійної кредиторської заборгованості (в т.ч. векселів) здійснюється в індивідуальному порядку, тобто при окремому розгляді кожного безнадійних до одержання рахунка (векселя). Не отримані від покупців векселя і рахунка, надходження яких визнані як безнадійні, списуються на витрати підприємства.

На відміну від українського обліку, де безнадійні борги списуються за рахунок резерву (у випадку, якщо суми не вистачає, тоді - на витрати по списанню сумнівних боргів), в окремих країнах, наприклад, в Естонії, незважаючи на списання безнадійної кредиторської заборгованості на витрати, вона продовжує враховуватися в дебеті рахунків, на яких відображається короткострокова кредиторська заборгованість покупців і показується в активі балансу в рядку "Неодержанні від покупців рахунка" або в рядку "Векселя покупців" з одночасним відображенням безнадійної заборгованості в окремому рядку зі знаком мінус.

Метод прямого списання має визначені недоліки

- витрати по безнадійній кредиторській заборгованості не зв'язані з відповідними продажами;
- дебіторська заборгованість завищується, оскільки не враховуються включені в заборгованість невідомі безнадійні борги;
- метод приводить до неузгодженості між доходами і витратами (тобто витрати визнаються пізніше, ніж доходи, з якими вони зв'язані).

Як правило, метод прямого списання безнадійної дебіторської

заборгованості застосовується тільки в тих випадках, коли безнадійна заборгованість є несуттєвою по розмірах.

Важливу роль у бухгалтерській практиці має відображення сумнівної дебіторської заборгованості і створення резервів під безнадійні борги. Метод нарахування резерву допускає розрахункову оцінку безнадійних боргів у кожному звітному періоді, навіть якщо на визначений момент невідомо, які конкретно рахунки не будуть оплачені.

У США, якщо на дату фінансової звітності підприємство не бачить можливості зібрати повну суму рахунків до одержання, згідно СФУ 5 «Облік умовних обставин», існує умовна обставина. Однак відрахування в резерв витрат здійснюються за рахунок прибутку, якщо виконуються дві наступних умови:

- імовірно, що на дату складання фінансової звітності буде мати місце зниження вартості активу або виникнення зобов'язань, виходячи з наявної інформації на дату фінансової звітності;
- розмір збитку можна оцінити з достатнім ступенем імовірності.

Підприємство може здійснювати розрахункові оцінки безнадійної дебіторської заборгованості на основі свого колишнього досвіду, досвіду інших підприємств у тій же галузі виробництва, платоспроможності дебітора або на основі оцінки поточної економічної ситуації. Якщо ж розмір безнадійної дебіторської заборгованості не можна оцінити досить точно, то виникає істотна невизначеність у погашенні дебіторської заборгованості. У цьому випадку необхідно використовувати метод визнання доходів на виплат, метод відшкодування витрат або інший метод визнання доходів. У випадку якщо не виконуються обидві вищезгадані умови для нарахувань, але умовні втрати є досить ймовірними, те СФУ 5 вимагає визначеного розкриття їхній у фінансовій звітності.

Резерв сумнівних боргів, як правило, являє собою відсоток від

суми продажу в чи кредит від дебіторської заборгованості на кінець звітного періоду.

Згідно ОПБУ США при розрахунку сумнівної дебіторської заборгованості використовуються два методи.

➤ метод відсотка від нетто-реалізації, заснований на припущенні, що частина виторгу даного року не буде отримана. Сума сумнівної заборгованості розраховується шляхом множення виторгу від реалізації на визначений відсоток, отриманий шляхом обчислення середнього відсотка втрат по сумнівних боргах у попередніх періодах;

➤ метод обліку рахунків по термінах оплати припускає, що частина сальдо по рахунках дебіторської заборгованості не буде оплачена. Спираючись на практику попередніх років, здійснюється ранжирування рахунків до одержання по термінах оплати і віднесення до сумнівних боргів визначеної частини заборгованості з конкретним терміном. Визначенню ступеня надійності покупця або імовірності оплати отриманих їм товарів допомагають широко розповсюджені рейтинги, що публікуються (наприклад, рейтинг агентства "Dun and Bradstreet"), аналіз опублікованої фінансової звітності потенційного покупця, конструювання індексів ризику і т.п.

Що стосується оцінки векселів до одержання в балансовому звіті згідно ОПБУ США, то вона здійснюється аналогічно дебіторській заборгованості, не забезпеченої векселями, тобто також по чистій вартості реалізації. По сумнівних векселях підприємство також може створювати оцінний резерв, що відображається зі знаком "—" в активі балансу

Однак, якщо величина продажів наприкінці звітного періоду складає значну величину, наприклад, фірма завершує виконання великого контракту, а по досвіду минулих років відомо, що останній відсоток повернення (або коректувань у ціні) дорівнює, наприклад, 5 %, те в поточному періоді необхідно зробити коректування суми продажів,



щоб не допустити перекручування чистого прибутку за період, тому що величина повернення і знижок є істотною. У цьому випадку нараховується резерв наступною проводкою - *Д-т Повернення товарів і знижки; К-т Резерв на покриття повернень товарів і знижок*

Відповідно суми повернень товарів і знижок віднімаються з обсягу продажів, а сума рахунка "Резерв на покриття повернень товарів і знижок", є контррахунком до рахунка "Рахунка до одержання" і обчислюється з величини дебіторської заборгованості по рахунках при підрахунку суми балансу.

Якщо ж у підприємства усе-таки виникає безнадійна дебіторська заборгованість, то вона списується з балансу.

Попередити безнадійну заборгованість можна ефективною політикою керування нею. Наприклад, фірма може пропонувати більш вигідні умови продажу, якщо вона проводить тверду політику добору покупців, або давати кредит клієнтам з високим ризиком при наявності надійного механізму стягнення дебіторської заборгованості.

Більш складний, але і більш надійний у такому випадку спосіб, одержання векселя від покупця.

Якщо потрібна миттєва оплата по пред'явленню, то виписується переказний вексель на пред'явника, якщо ні, то переказний вексель на термін, що акцептується покупцем або його банком.

Існують такі механізми керування дебіторською заборгованістю, як безвідкличний акредитив, що часто використовується в США і заснований на відносинах не тільки продавця і покупця, але і їхніх банків, умовний продаж, широко розповсюджена в Європі, коли право власності залишається за продавцем до часу оплати товару і т.п.

Списання заборгованості може здійснюватися не тільки у випадку визнання її безнадійною.

У США компанії при списанні дебіторської заборгованості по рахунках можуть передавати свою дебіторську заборгованість третьому

обличчю, "ліквідувавши" її в такий спосіб і одержавши визначену суму грошей. Існує два найбільш розповсюджені способи такої передачі.

1. Передача дебіторської заборгованості по рахунках під заставу В даному випадку власник дебіторської заборгованості позичає гроші кредитора, виписуючи звичайний вексель і передаючи під заставу дебіторську заборгованість як забезпечення. Якщо він не зможе оплатити вексель до зазначеної дати, то до кредитора переходить право конвертації відданої під заставу дебіторської заборгованості в гроші.

2. Продаж дебіторської заборгованості по рахунках. Компанія може продавати право на одержання грошей по дебіторській заборгованості факторинговій фірмі. Як правило, факторингові фірми за свої послуги беруть комісійні 1 % і більше від суми дебіторської заборгованості, що здобувається.

Продаж дебіторської заборгованості може здійснюватися без регресу, тобто без права зворотного викупу, чи з регресом.

При продажі дебіторської заборгованості без регресу покупець-факторингова фірма бере на себе ризик одержання грошей і можливих збитків.

Як і при продажі якого-небудь активу, у цьому випадку дебетується рахунок коштів на суму отриманих грошей і кредитується рахунок "Рахунка до одержання" на суму переданої заборгованості. Одночасно різниця між цими двома величинами (оплата послуг факторингової фірми та інші утримання) відображаються по дебету рахунка "Збитки від продажу дебіторської заборгованості по рахунках".

При продажі дебіторської заборгованості з регресом продавець гарантує покупцю оплату у випадку, якщо дебітор відмовляється (не може) заплатити. У США, наприклад, така передача дебіторської заборгованості по рахунках може відобразитися як продаж або як позика згідно встановленим ОПБУ США. Передача з регресом записується як продаж у випадку виконання трьох умов:

- сторона, що передає дебіторську заборгованість, відмовляється від майбутніх економічних вигод, зв'язаних з нею;
- зобов'язання передавальної сторони за умовами регресу можна оцінити з достатнім ступенем упевненості;
- приймаюча сторона не може жадати від передавальної сторони повторної (зворотної) покупки дебіторської заборгованості.

Якщо не виконуються ці три умови, то передача з регресом вважається позикою.

Для дебіторської заборгованості, оформленої вексями, також існує специфічна можливість дострокової її "ліквідації" (реалізації) - процес дисконтованих векселів до одержання в банках або інших фінансових установах. При цьому слід зазначити, що при ліквідації векся до одержання компанія має "непередбачене потенційне зобов'язання" перед банком, оскільки вексель може бути не оплачений векселедавцем У поясненнях до звітності, як правило, відображається наявність зобов'язань по дисконтованим вексям.

Векся до одержання стають дисконтованими, якщо векселедержатель индосує вексель (з регресом (із правом зворотної вимоги) або без регресу) на ім'я третього обличчя й одержує суму кошту. Різниця між сумою отриманих коштів і вартістю векся до настання терміну погашення називається дисконтом. Якщо вексель передається з регресом, особа, що здійснило передачу, залишається умовно відповідальним за остаточний платіж за векселем при настанні терміну погашення. Якщо вексель передається без регресу, то особа, що здійснило передачу, не несе щодо нього подальшої відповідальності.

## РОЗДІЛ 2

### АНАЛІЗ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ НА ПІДПРИЄМСТВІ

#### 2.1. Організаційно-економічна характеристика господарства

Сільськогосподарське товариство з обмеженою відповідальністю “Приморське” є добровільним об’єднанням громадян з власними майновими та земельними паями, яке діє самостійно в умовах ринкової економіки.

Товариство є юридичною особою, має самостійний баланс, рахунки в установах банку, печатку, штамп зі своїм найменуванням. ТОВ “Приморське” був створений в 1997 році в наслідок приватизації колгоспу “Приморське”.

ТОВ “Приморське” знаходиться в південна - східній частині Скадовського району Херсонської області і підпорядкований Скадовському районному управлінню сільським господарством.

Територія товариства дещо витягнута у східному напрямку, кордони землекористування прямі. Через територію товариства проходить траса обласного значення Скадовськ-Каланчак (8,0 км) та дорога місцевого значення впродовж Червонознаменського каналу (7,8 км).

Предметом діяльності ТОВ “Приморське” є виробництво, зберігання і реалізація сільськогосподарської продукції.

Організаційна структура управління ТОВ “Приморське” складається з двох комплектних бригад. На території товариства знаходиться один населений пункт село Приморське. В ньому знаходиться центральна садиба товариства, господарські двори бригад та інші господарські, адміністративні і соціально-культурні об’єкти.

Відстань від центральної садиби товариства до основних пунктів здачі для подальшої переробки продукції сільського господарства:

- зерна – Скадовський хлібоприймальний пункт –12 км;
- м'яса – Херсонський м'ясокомбінат –78 км;
- молока – Каланчакський маслозавод – 17 км:

Територія землекористування ТОВ “Приморське” знаходиться у другому (південному) районі Херсонської області, клімат якого помірно-жаркий, дуже посушливий, тобто характеризується високою річною температурою повітря, значним випарюванням, сильними вітрами, які можуть перетворюватись в пилові бурі.

Весна коротка, характерною її особливістю є швидке наростання температури повітря, дують східні вітри, які висушують ґрунти, через що посів ранніх ярових культур необхідно проводити у зжаті терміни.

Літо, найчастіше за все жарке та засушливе. В літній період випадає більша частина річної кількості опадів у вигляді ливнів. Бувають періоди, коли опади протягом літа не випадають.

Осінь суха, дуже мало опадів, що в свою чергу ускладнює підготовку ґрунту під посів озимих. Засуха осіннього періоду призводить до слабого розвитку озимих культур.

Зима в більшості випадків коротка, м'яка з частими і сильними потепліннями та дощами. Сніговий покрив невисокий та не стійкий. Зимова погода негативно впливає на розвиток озимих культур.

Таким чином землі господарства розміщені в дефляційно-опасній зоні та підвергнуті діям вітрової ерозії, хоча наявність зрошуваних земель в значній мірі зменшують процеси вивітрювання.

Землекористування товариства представляє собою рівнину зі слабо вираженими схилами на південь та багато чисельними пониженнями.

Ґрунтовий покрив наведено в північній і центральній частині землекористування, в основному, темно-каштановими ґрунтами легкого механічного складу, які залягають окремими контурами в комплексах з степними солонцями, а в південній частині утворюється лугово-

каштанові ґрунти та їх комплекси з солонцями луговими.

Багатоукладна економіка в ринкових умовах обумовлює необхідність розкриття теоретичної сутності управління і управлінських відносин у сфері матеріального виробництва аграрного сектору економіки. Управлінські відносини в АПК належить розглядати як складне явище, зміст і соціально-економічну природу яких визначає форма власності на землю та засоби виробництва, що обумовлюють характер виробничих відносин. В реальній дійсності виробничі і управлінські відносини тісно переплітаються, а люди є основним об'єктом управління. Управління виробництвом і виробничими колективами та окремими працівниками органічно пов'язані між собою як управління процесом праці. Ніякі заходи по вдосконаленню управління не дадуть належного ефекту, якщо попередньо не вирішене питання про раціональну побудову самого підприємства.

Під організаційно-господарською побудовою підприємства розуміють його структурний склад, тобто кількість і якість підрозділів, що входять до нього, їх взаємозв'язок і підпорядкованість, а також розміщення на території підприємства.

ТОВ “ Приморське” має галузеву структуру управління і одночасно дає можливість краще реалізувати переваги функціональної структури.

Управління функціонуючими бригадами здійснює бригадир, в підпорядкованості якого знаходяться спеціалісти відповідного профілю і керівники внутрішньобригадних виробничих підрозділів. Бригадири знаходяться в прямому підпорядкуванні у замісника директора по виробництву. Для більшої оперативності і контрольованості виконання розпоряджень в господарстві задіяні головний агроном та агрономи бригад, які є взаємопов'язуючою ланкою між замісником директора по виробництву та бригадирів господарства.

В ТОВ “ Приморське” склалася трьохступенева структура

організаційно-господарської побудови. Вона представляє собою сукупність трьох підрозділів – виробничого, допоміжного та обслуговуючого. Отже, господарство має структуру побудови, що відповідає багатогалузевим підприємствам.

"Для організації та ведення бухгалтерського обліку у господарстві утворена бухгалтерія, яка здійснює свою діяльність відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" та наказу керівника "Про облікову політику підприємства", дотримується в своїй роботі всіх нормативно-законодавчих актів, що регулюють не тільки ведення облікової роботи, а й всієї господарської діяльності підприємства" [35, С. 22].

"Організацією бухгалтерського обліку на підприємстві займається головний бухгалтер, який обирає систему організації облікової роботи, що включає в себе такі елементи: складання первинних документів і ведення обліку в підрозділах господарства; план документообігу; план звітів бухгалтерського обліку; структура облікового апарату і визначення посадових функцій та службових обов'язків працівників бухгалтерії; організація зберігання документів і реєстрів бухгалтерського обліку та інші" [35, С. 23].

"В ТОВ Приморське структура облікового апарату визначається штатним розкладом адміністративно-управлінського персоналу за пропозицією головного бухгалтера. В залежності від обсягів облікової роботи, розмірів господарства, спеціалізації, територіальної віддільності підрозділів від центральної садиби встановлено робочі місця, по кожному з яких визначено обсяг облікової роботи і функціональні обов'язки працівників. Бухгалтерія ТОВ "Приморське" має просту побудову, що складається з секторів. В кожному секторі працює один бухгалтер. Облік ведеться вручну за журнально-ордерною формою обліку, без використання комп'ютерної техніки" [35, С. 22].

## 2.2. Економіко-фінансова характеристика підприємства

Землі ТОВ “Приморське” розташовані в зоні ризикованого землеробства із-за нестачі вологи та потребують постійного гіпсування для покращення структури і водно-фізичних якостей солонцевих ґрунтів.

У сільському господарстві земля – це головний засіб виробництва, без якого неможливий сам процес виробництва продукції рослинництва і тваринництва. Земля одночасно є предметом і засобом праці, а отже, і головним засобом виробництва. Земля значною мірою визначає темпи розвитку і рівень ефективності сільськогосподарського виробництва .

Земля як засіб виробництва в сільському господарстві має специфічні особливості :

- земля не є результатом людської праці;
- земля є незалежним засобом виробництва;
- земля просторово обмежена і її не можна заново створити або збільшити її розміри;
- в процесі виробництва земля не зношується, а при правильному використанні постійно поліпшується.

Повне та раціональне використання земельних угідь має найважливіше значення для подальшого підйому сільського господарства. Для правильного управління сільським господарством та аналізу господарської діяльності необхідно мати точні відомості про якість земельних угідь.

Для раціонального використання земельних угідь, трудових ресурсів, засобів праці та засобів виробництва в кожному господарстві необхідно розвивати декілька галузей. Так низка спеціалізація, як і невелика кількість галузей в сільськогосподарських підприємствах, економічно не вигідно. Тому одночасно з вивченням других економічних показників необхідно визначити галузеву структуру та



спеціалізацію господарства .

Спеціалізація сільського господарства – це переважний розвиток однієї або кількох галузей у виробництві товарної продукції в окремих господарствах. Розвиток цих галузей і виробництво відповідних продуктів визначають виробничий напрямок сільського господарства. Процес спеціалізації виробництва в сільськогосподарських підприємствах відбувається безперервно.

Спеціалізація сільськогосподарського товариства з обмеженою відповідальністю “Приморське” розраховується по показниках, наведених у табл. 2.1.

Рівень спеціалізації сільськогосподарського виробництва визначається часткою від товарних галузей і визначається коефіцієнтом спеціалізації  $K_c$ :

$P_i$  – питома вага галузі у виручці від реалізації продукції.

$i$  – порядковий номер галузі у ранжованому ряді.

Господарства з низьким рівнем спеціалізації мають коефіцієнт до 0,20 і мають 3 головні і 3-4 додаткові галузі.

Якщо значення коефіцієнту спеціалізації в межах 0,21-0,40 – господарство має середній рівень спеціалізації – 2 основні галузі і 3-4 додаткові.

Якщо коефіцієнт спеціалізації в межах від 0,41 до 0,60 – високий рівень спеціалізації – 1 основна галузь і 3-4 додаткові.

В сільськогосподарському товаристві з обмеженою відповідальністю “Приморське”  $K_c = 0,24$ , що свідчить про середній рівень спеціалізації господарства, де розвиваються дві головні галузі, які забезпечують 60,35% грошових надходжень від реалізації продукції, а всі інші галузі додаткові. Отже ТОВ “Приморське” має зерно-овочеve направлення.

Склад та структура товарної продукції в ТОВ “Приморське”  
(в цінах фактичної реалізації)

Галузі та види продукції	Вартість товарної продукції, тис.грн.			В середньому за 2017-2019 роки		Податковий номер галузі в розрахованому ряді, Рі	Розрахункові величини, Рі(2і-1)
	Роки			тис. грн	в % до підсумку		
	2017	2018	2019				
Зерно	579	823	1156	852,67	48,24	1	48,24
Технічні культури	167	138	65	123,33	6,98	6	76,78
Картопля овочі	163	211	268	214	12,11	2	36,33
Інша продукція рослинництва	220	97	304	207	11,71	3	58,55
Рослинництво всього	1129	1269	1793	1379	79,04	X	X
Молоко	71	150	208	143	8,09	4	56,63
Приріст ВРХ	120	202	94	138,67	7,84	5	70,56
Свинарство	55	61	67	61	3,45	7	44,85
Вівчарство	15	21	6	14	0,79	8	11,85
Інша продукція тваринництва	14	7	21	14	0,79	9	13,43
Тваринництво всього	275	441	396	37,67	20,96	X	X
Всього по сільськогосподарському виробництву	1404	1710	2189	1767,67	100	X	417,22

Економічна ефективність сільськогосподарського виробництва означає одержання максимальної кількості продукції з одного гектара земельної площі, від однієї голови худоби при найменших затратах праці і коштів на виробництво одиниці продукції. Ефективність сільського господарства включає не тільки співвідношення результатів і витрат виробництва, в ній відбуваються також якість продукції і її

здатність задовольняти ті чи інші потреби споживача. При цьому підвищення якості сільськогосподарської продукції вимагає додаткових затрат живої і уречевленої праці.

Підвищення економічної ефективності сільськогосподарського виробництва сприяє зростанню доходів господарства, що є основою розширення і вдосконалення виробництва, підвищення оплати праці і поліпшення культурно – побутових умов працівників господарства

Таблиця 2.2

## Динаміка показників росту ТОВ “Приморське”

Показники	Роки			2019 р. в % до 2017
	2017	2018	2019	
Валова продукція ( в співставних цінах 2000 р.) тис. грн.	2650	1361	1770	66,79
Грошова виручка тис. грн.	4940	5383	4800	97,2
Середньорічна вартість основних виробничих засобів сільськогосподарського призначення, тис. грн.	14480	13096	13212	91,24
Середньорічна вартість обігових засобів, тис. грн.	14170	11509	11400	80,45
Середньорічна вартість основних виробничих засобів, тис. грн.	18824	18148	17176	91,25
Середньорічна чисельність робітників, осіб	370	278	233	62,97
Розмір енергетичних ресурсів, кВт	13252	11400	10832	81,74
Поголів'я худоби умовні голови	1800	380	240	13,33
Витрати праці, тис. люд. – год.	536,7	276,3	141,0	26,27
Виробничі витрати тис. грн.	1325,9	1972,0	2232,0	168,34

Узагальнюючим результатом виробничої діяльності виступає валова продукція сільського господарства. Вона являє собою загальну кількість виробленої продукції за окремий проміжок діяльності підприємства. Як видно із табл. 2.3, то валова продукція в 2019 р. в порівнянні з 2018 р. збільшилась на 30,05%, це свідчить , що і грошова виручка від реалізації продукції теж збільшилась. А якщо порівнювати валову продукцію 2019р. з 2017 р., то вона в значній мірі зменшилась.

Оборотні засоби беруть участь в виробничому циклі протягом року і переносять свою вартість на вироблену продукцію повністю. І якщо розглянути їх вартість у 2019 р., то їх вартість зменшилась. Взагалі слід зауважити, що вартість основних виробничих засобів, обігових засобів та витрат праці в 2019 р. в порівнянні з 2017 р. та 2018 р. значно зменшилась. Також у 2019 р. у порівнянні з 2017 р. та 2018 р. зменшилась чисельність робітників, зменшилось поголів'я худоби та зменшився розмір енергетичних ресурсів. Але в 2019 р. значно збільшилися виробничні витрати в порівнянні з 2018 р. на 13,18%, а в порівнянні з 2017 р. на 68,34%.

Економічна ефективність інтеграції сільськогосподарського виробництва – це вартість валової продукції в розрахунку на:

- одиницю виробничих фондів;
- одиницю виробничих затрат.

Чистий прибуток на одиницю площі, на одиницю фондів, на одиницю виробничих затрат, на одиницю затрат праці, та інше.

Про економічну ефективність інтенсифікації сільського господарства в сільськогосподарському товаристві з обмеженою відповідальністю “Приморське” можна зробити висновки за даними, які наведені в табл. 2.3.

Дані табл. 2.3 свідчать про те, що сільськогосподарське виробництво в ТОВ “Приморське” розвивалось в умовах підвищення рівня його інтенсивності. Так за період з 2017 р. по 2019 р. фондозабезпеченість господарства зросла більш як 1,2 рази.

При цьому річні затрати праці в розрахунку на 100 га с.-г. угідь зменшились з 13,5 люд.-год. до 4,68 люд.-год. В результаті впровадження комплексної механізації виробництва використання енергетичних ресурсів збільшилося у 2019 р. порівняно з 2017 р. на 7,76%, а з 2018 р. – 2,71%.

## Основні економічні показники ТОВ “Приморське”

Показники	Роки			2019 в % до 2017
	2017	2018	2019	
1. Припадає на 100га с.-г. угідь				
– виробничих основних засобів с.-г. призначення, тис. грн.	364,28	428,35	438,21	120,29
– затрат праці, люд.-год.	13,50	8,48	4,68	34,67
– енергетичних потужностей, кВт.	333,38	349,80	359,27	107,76
– умовних голів худоби, умов. гол	45,28	11,66	7,96	17,58
2. Припадає на 1 середньорічного працівника				
– основних виробничих засобів с.-г. призначення, грн.	39,14	50,22	56,70	144,86
– енергетичних потужностей, кВт	35,82	41,01	46,48	129,76
3. Показники економічної ефективності виробництва. Вироблено валової продукції, грн.				
– на 1грн. основних виробничих засобів	0,14	0,07	0,13	92,86
– на 1 середньорічного працівника	7162,16	4895,68	7596,57	106,06
– на 1 люд.-год.	4,94	4,93	12,55	254,05
– на 1грн. основних виробничих засобів с.-г. призначення	0,18	0,09	0,14	77,78
Одержано прибутку, тис. грн.	317	413	147	46,37
Рентабельність, %	10,5	19,73	5,6	53,33

Вартість валової продукції в розрахунку на 1 гр. основних виробничих засобів у 2019 р. в порівнянні з 2018 р. зростає майже в 1,8 рази, але якщо її порівнювати з 2017 р. – вона зменшилась на 7,14%. Вартість валової продукції в розрахунку на 1 середньорічного

працівника за період з 2018 р. по 2019 р. зросла більше ніж в 1,5 раза, а в розрахунку на 1людино–годину за період з 2017 р. по 2019 р. збільшилась більш ніж в 2,5 рази. Але, якщо розглядати розмір прибутку і рівень рентабельності господарства за період з 2017 р. по 2019 р. то ці показники змінились, це відбулося внаслідок значного зниження окупності додаткових вкладань. Але ж ТОВ “Приморське” залишається доходним господарством з рівнем рентабельності 5,2%.

Розглянемо систему показників фінансового стану ТОВ “Приморське” в табл. 2.4. Розрахунок виконано за 2017 – 2019 рр., викориТОВуючи такі джерела аналітичної інформації як Баланс (ф. № 1) та Звіт про фінансові результати (ф. № 2).

Таблиця 2.4

## Показники фінансового стану ТОВ “Приморське”

Показники	2017 р.	2018 р.	2019 р.
1. Коефіцієнт покриття (загальний коефіцієнт ліквідності)	0,60	0,51	0,608
2. Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,13	0,08	0,06
3. Коефіцієнт автономії	0,74	0,68	0,65
4. Маневреність робочого капіталу	0,73	0,50	0,45
5. Коефіцієнт маневреності власного капіталу	-0,18	-0,25	-0,25
6. Коефіцієнт співвідношення залученого і власного капіталу	-	0,40	0,55
7. Коефіцієнт фінансової стабільності	-	2,75	1,73
8. Рентабельність продаж	-1,01	-0,65	-0,09
9. Рентабельність власного капіталу	0,15	0,30	0,10
10. Рентабельність активів	-0,07	-0,08	-0,01
11. Коефіцієнт зносу основних засобів	0,40	0,55	0,60
12. Коефіцієнт придатності основних засобів	0,91	0,88	0,88

Аналіз даних табл. 2.4. свідчить про нестабільний фінансовий стан ТОВ “Приморське” на протязі трьох років. Коефіцієнти ліквідності

визначають рівень платоспроможності підприємства. Нормативні значення коефіцієнта покриття -  $> 2$ , коефіцієнта швидкої ліквідності -  $> 1$ , які показують скільки припадає оборотних засобів підприємства на кожну гривню короткострокових зобов'язань. Всі показники ліквідності у динаміці за три роки коливаються у сторону зменшення та знаходяться на рівні нижчому за нормативні значення. А саме, коефіцієнт покриття зменшується в порівнянні з 2017 р. на 0,09 та на 0,002, коефіцієнт швидкої ліквідності у 2019 р. в порівнянні з 2017 та 2018 р. знизився на 0,07 та 0,02 відповідно.

Коефіцієнт автономії відображає узагальнену оцінку фінансової стійкості підприємства, показуючи розмір залучених коштів на 1 грн. власних коштів, вкладених в активи підприємства (нормативне його значення  $> 0,5$  ). Із таблиці видно, що ТОВ “Приморське” є фінансово незалежним, бо коефіцієнт автономії має значення вище за нормативне.

Коефіцієнт маневреності власного капіталу має від'ємне значення. Це говорить про те, що для фінансування поточної діяльності використовуються в більшій частині позикові кошти і в динаміці за три роки ця ситуація погіршується. Залучений капітал у 2018 р. складав 40% від власного, а в 2019 р. – 55%, тобто ТОВ “Приморське” знаходиться у великій залежності від кредиторів.

Про прибутковість (збитковість) діяльності господарства свідчать різноманітні показники рентабельності. Вони є низькими. Рентабельність продаж та рентабельність активів мають від'ємні значення, що показує збитковість підприємства. Рентабельність власного капіталу в динаміці за три роки коливається як в сторону збільшення, так і в сторону зменшення.

Про стан використання основних засобів свідчить коефіцієнт зносу та придатності основних засобів, який щорічно зростає. Так, у 2018 р. спостерігається його зростання на 15% в порівнянні з 2017 р., а в 2019 р. – на 5% в порівнянні з 2018 р.

Таким чином, аналіз економічних показників і показників фінансового стану свідчить про те, що ТОВ “Приморське” знаходиться у задовільному фінансовому стані та керівництву підприємства необхідно вжити заходів щодо стабілізації фінансового стану та економічних показників підприємства.

### **2.3. Аналіз динаміки розрахунків з оплати праці**

Бухгалтерський апарат сільськогосподарського товариства з обмеженою відповідальністю ТОВ "Приморське" складається з головного бухгалтера, його замісника, касира та п'ятьох бухгалтерів. В господарстві застосовують журнально–ордерну форму обліку. Вона ґрунтується на застосуванні журналів–ордерів, де збираються і систематизуються дані первинних документів, необхідні для синтетичного і аналітичного обліку.

Контроль за організацією бухгалтерського обліку в ТОВ “Приморське” здійснює головний бухгалтер.

Суть журнально–ордерної форми бухгалтерського обліку полягає у тому, що на підставі згрупованих даних первинних документів усі господарські операції реєструють у відповідних відомостях і журналах-ордерах. Записи в жунали-ордери, відомості роблять щоденно або в міру надходження первинних документів. Щомісячно в журнали-ордери закривають і їх підсумки переносять у головну книгу, яку відкривають на рік. В головній книзі записи здійснюють по дебіту рахунків у кореспонденції з кредитовими рахунками, а в журналах–ордерах записи роблять по кредиту в кореспонденції з рахунками, котрі дебетуються , що забезпечує взаємний контроль показників.

В ТОВ “Приморське” ведуть повну журнально-ордерну форму бухгалтерського обліку, що передбачає використання 17 журналів-ордерів , 18 відомостей і 10 розроблюваних таблиць. Аналітичний облік



ведеться за допомогою відомостей аналітичного обліку.

Журнально-ордерна форма обліку має свої переваги:

- скорочення кількості облікових реєстрів;
- поєднання синтетичного і аналітичного обліку;
- рівномірне відображення господарських операцій;
- забезпечення аналізу господарської діяльності .

Але разом з цим журнально-ордерній формі обліку властивий ряд недоліків, що робить її незручною і непридатною для використання в сучасних умовах:

- побудова журналів-ордерів не відображає нової форми організації обліку;
- склад аналітичних даних не відповідає сучасним потребам забезпечення управління інформацією;
- значно ускладнюється комп'ютеризація обліку.

Контроль за організацією бухгалтерського обліку в сільському товаристві з обмеженою відповідальністю “Приморське” здійснює головний бухгалтер.

Організація роботи облікового апарату ТОВ “Приморське” передбачає визначення прав та обов'язків головного бухгалтера, визначає побудову бухгалтерської служби на підприємстві, її місце в системі управління та взаємодію з іншими підрозділами підприємства. Організація бухгалтерської служби залежить від структури управління, розмірів діяльності підприємства.

"Коло обов'язків головного бухгалтера або особи, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку, визначається через:

- забезпечення дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;
- забезпечення перевірки стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах;
- організація контролю за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

- участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачами та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжок і псування активів підприємства" [10, С. 22].

Функції бухгалтерії регламентуються посадовими інструкціями, які розробляються головним бухгалтером та призначені для конкретних виконавців.

"Головний бухгалтер призначається або звільняється з посади керівником і підлеглий безпосередньо йому. Він несе відповідальність за дотримання загальних методологічних принципів бухгалтерського обліку, забезпечення контролю і відображення на рахунках бухгалтерського обліку усіх фактів господарського життя, надання оперативної інформації, складання у встановлені терміни бухгалтерської звітності, проведення спільно з іншими службами економічного аналізу фінансово-господарської діяльності з метою виявлення внутрішньогосподарських резервів" [10, С. 27].

Найбільшу частку в бухгалтерській роботі складають облікові процеси, що поділяються за об'єктами обліку (основні засоби, виробничі запаси тощо); за комплексами облікових операцій (облік оприбуткування, витрачання тощо).

Прибуток – це абсолютний показник ефективності діяльності підприємства, позитивна форма фінансових результатів у вигляді перевищення суми доходів над сумою витрат, які були понесені для отримання цих доходів, що в майбутньому формує фінансові ресурси підприємства та держави.

Аналіз рівня динаміки фінансових результатів проводиться шляхом порівняння фактичних даних за звітний період з фактичними даними за попередній період. Основні дані якої беруться з форми №2 і доповнюються такими важливими показниками: відносні величини структури (графа 4 і 5), що показують, яку частку займає та чи інша стаття звіту в кінцевому результаті діяльності; показник абсолютного приросту (графа 6), що показує на скільки збільшилась (зменшилась)

величина статті звіту в абсолютному виразі; базисний темп росту (графа 8); показник, що відображає відносні зміни статей звіту про фінансові результати за звітний період по відношенню до базисного (графа 7).

Як показують дані підприємство у звітному періоді отримало збиток у сумі 150,2 тис. грн., на відміну від попереднього не збиткового періоду. Збиток підприємства обумовлено збільшенням всіх операційних витрат підприємства на суму 68,4 тис. грн., зменшенням інших доходів підприємства на суму 14,3 тис. грн., а також значним зростанням (740,69%) інших витрат підприємства.

Звертає на себе увагу збільшення частки собівартості реалізованих товарів у виручці від реалізації на 3,32 відсоткових пункти (75,24-71,92), а також деяке зменшення частки сплаченого податку на додану вартість у звітному періоді (14,71%) у порівнянні з базовим (15,26%).

Взагалі зменшення частки валового прибутку у виручці від реалізації пов'язане із зменшенням середнього відсотку торгових надбавок внаслідок державного регулювання цін на товари першої необхідності, а збільшення операційних витрат пов'язане в основному із підвищенням тарифів за комунальні послуги та збільшенням витрат на транспортування.

В цілому кінцеві результати діяльності підприємства за 2019 рік можна охарактеризувати як дуже негативні, навіть у порівнянні з попереднім періодом.

Але для того щоб отримати більш повну інформацію про чинники, що спричинили збитковість товариства, необхідно провести подальший аналіз. На наступному етапі виявляють причини змін розміру прибутку.

Для цього проводять детальне вивчення впливу різноманітних факторів на фінансові результати.

## РОЗДІЛ 3

### ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

#### 3.1. Облік розрахунків з оплати праці

"Розрахунково-платіжні відомості є основним документом, який використовується для оформлення розрахунків з робітниками і службовцями. Вони містять інформацію про всі нарахування за видами оплат, утримання із заробітної плати і суми, що належать видачі на руки" [8, С. 56].

Підставою для складання розрахунково-платіжних відомостей на підприємстві служать:

"- таблиць використання робочого часу (для нарахування заробітної плати та всіх інших оплат, в основу яких покладено час - доплати за роботу в нічний і понадурочний час, оплата простоїв, за час непрацездатності тощо);

- накопичувальні картки виробітку і заробітної плати (для робітників-відрядників);

- довідки-розрахунки бухгалтерії (за всіма видами додаткової заробітної плати і допомоги по тимчасовій непрацездатності);

- розрахункові відомості за минулий місяць (для розрахунку сум утримань прибуткового податку з доходів громадян);

- рішення судових органів (на утримання за виконавчими листками);

- заяви працівників на різні види перерахувань;

- платіжні відомості (на раніше виданий аванс за першу половину місяця) тощо" [8, С. 59].

Підприємства замість розрахунково-платіжних відомостей як єдиних документів можуть складати окремо розрахункові відомості (ф.

№ П-50), які містять повний розрахунок належної заробітної плати і утримань з неї, і окремо — платіжні відомості (ф. № П-53), які використовуються тільки для виплати заробітної плати.

На підставі розрахунково-платіжних відомостей (або відповідних машинограм) складають розробні таблиці «Зведення нарахованої заробітної плати за її складом і категоріями працівників» і «Зведення по розрахунках з робітниками і службовцями», які містять інформацію про склад фонду оплати праці за групами і категоріями персоналу і видами виплат за звітний місяць.

Синтетичний облік розрахунків по оплаті праці у ТОВ «Приморське» здійснюють на пасивному рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці» за субрахунками:

661 «Розрахунки за заробітною платою»,

662 «Розрахунки з депонентами».

По кредиту субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображаються суми нарахованої основної і додаткової заробітної плати, премій, допомоги по тимчасовій непрацездатності, а по дебету - утримання із заробітної плати (прибуткового податку, збору до Пенсійного фонду, до Фонду соціального страхування на випадок безробіття, за виконавчими листками та інші утримання), суми виплаченої заробітної плати і депонованої. Звідси в бухгалтерському обліку на суму нарахованої заробітної плати роблять запис по кредиту рахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою» і дебету рахунків:

23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» та ін. (на суму нарахованої основної і додаткової заробітної плати і премій, які виплачуються із фонду оплати праці);

652 «По соціальному страхуванню» (на суму допомоги по соціальному страхуванню, нарахованої за рахунок коштів соціального страхування) та ін.

"Суми утримань із заробітної плати працівників підприємства відображаються записом по дебету рахунка 661 «Розрахунки по заробітній платі» в кореспонденції з кредитом рахунків:

641 «Розрахунки за податками» (на суму утриманого прибуткового податку, що підлягає перерахуванню до бюджету);

651 «За пенсійним забезпеченням» (на суму утримань збору до Пенсійного фонду);

653 «За страхуванням на випадок безробіття» (на суму утримань збору до Фонду соціального страхування на випадок безробіття);

685 «Розрахунки з іншими кредиторами» (на суму утримань за виконавчими листками) та ін." [8, С. 59].

Суми, виплачені з каси підприємства (заробітна плата, премії, допомога по тимчасовій непрацездатності тощо, належні працівникам), відображаються записом по дебету рахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою» і кредиту рахунка 30 «Каса».

На суму депонованої заробітної плати в бухгалтерському обліку роблять запис по дебету рахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою» і кредиту рахунка 662 «Розрахунки з депонентами».

В подальшому, при виплаті працівникам заробітної плати, зарахованої раніше на рахунок депонентів, роблять запис по дебету рахунка 662 «Розрахунки з депонентами» в кореспонденції з кредитом рахунка 30 «Каса».

Сума депонованої заробітної плати, по якій закінчився строк позовної давності (3 роки), яка підлягає перерахуванню до бюджету, відображається записом по дебету рахунка 662 «Розрахунки з депонентами» і кредиту рахунка 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами».

Перерахування зазначеної суми до бюджету відображається записом по дебету рахунка 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» і

кредиту рахунка 31 «Рахунки в банках».

Аналітичний облік розрахунків з робітниками і службовцями по оплаті ведеться в картках - особових рахунках (ф. № П-54 і № П-54а), які містять інформацію по нарахованих сумах, утриманнях, виплаті. Ця інформація використовується для наступних розрахунків середньої заробітної плати (при оплаті відпусток, нарахуваннях допомоги по тимчасовій непрацездатності тощо), видачі різного виду довідок.

Аналітичний облік депонованої заробітної плати ведеться по кожній незатребуваній сумі безпосередньо в реєстрі або книзі обліку депонованої заробітної плати. Виплата такої заробітної плати оформляється видатковим касовим ордером.

Деякі особливості є в обліку заробітної плати працівників за час відпустки. Чергові відпустки працівникам надаються протягом року, як правило, нерівномірно (особливо в сезонних виробництвах).

З метою рівномірного включення до собівартості продукції (робіт, послуг) заробітної плати на оплату відпусток підприємствам дозволено створювати резерв.

Такий резерв створюється шляхом щомісячного включення рівними сумами (визначеними за плановим відсотком до фактично нарахованої заробітної плати) наступних витрат на оплату відпусток.

При цьому резерв створюється на наступні витрати по оплаті відпусток працівникам, а також нарахуванням на ці суми збору на соціальне страхування (оскільки при нарахуванні заробітної плати за час чергової відпустки працівнику в розрахунок приймається і допомога по тимчасовій непрацездатності, яка виплачується за рахунок коштів соціального страхування).

У бухгалтерському обліку на суму створеного резерву робиться запис по дебету рахунка 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» та ін., кредиту рахунка 471 «Забезпечення виплат відпусток».

### 3.2. Основні напрями удосконалення обліку оплати праці

Державі надане право здійснювати регулювання оплати праці працівників підприємств усіх форм власності – і цим правом воно широко користується. Зокрема, таке регулювання виробляється шляхом оподатковування особистих доходів працівників, а також шляхом установлення зборів на обов'язкове пенсійне і соціальне страхування.

Найбільш реальний законний шлях оптимізації оподатковування при виплаті заробітної плати - це перехід на спрощену систему оподатковування, обліку і звітності. Така система поки ще функціонує на підставі Указу № 746.

Указ № 746 припускає можливість вибору для суб'єктів малого підприємництва способу оподатковування по єдиному податку. При цьому платниками єдиного податку можуть бути як суб'єкти малого підприємництва - фізичні особи, так і суб'єкти малого підприємництва - юридичні особи.

Ставка єдиного податку для фізичних осіб установлюється місцевими радами по місцеві їхньої державної реєстрації в залежності від виду діяльності і не може складати менш 20 гривень і більш 200 гривень на місяць.

Юридична особа, що перейшла на спрощену систему, самостійно вибирає одну з наступних ставок єдиного податку:

- 6 відсотків суми виторгу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без обліку акцизного збору у випадку сплати податку на додаткову вартість;

- 10 відсотків суми виторгу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без обліку акцизного збору у випадку включення податку на додаткову вартість до складу єдиного податку.

Істотною перевагою спрощеної системи є те, що суб'єкти малого підприємництва перестають бути платниками цілого ряду податків і



зборів (обов'язкових платежів), а саме:

- податку на додаткову вартість (крім 6-процентників);
- податку на прибуток підприємств;
- податку на доходи фізичних осіб (для фізичних осіб - суб'єктів малого підприємництва);
- плати (податку) за землю;
- комунального податку;
- податку на промисел;
- збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі і сфери послуг;
- внесків у Фонд соціального захисту інвалідів;
- внесків у Державний фонд сприяння зайнятості населення;
- плати за патенти відповідно до Закону України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності».

Суб'єкти малого підприємництва - фізичні особи, що сплачують єдиний податок, звільняються від обов'язку нарахування, відрахування і перерахування в державні цільові фонди зборів, зв'язаних з виплатою заробітної плати працівникам, що знаходяться з ними в трудових відносинах. У будь-якому випадку спрощена система з погляду оптимізації оподатковування виглядає досить привабливо.

Однак варто врахувати, що перейти на спрощену систему можуть далеко не усі. Указом № 746 встановлені обмеження по кількості працівників (для фізичних осіб - не більш 10 чоловік, для юридичних осіб - не більш 50 чоловік), а також по розмірі виручки (для фізичних осіб - не більш 500 тис. грн. у рік, для юридичних осіб - не більш 1 млн. грн. у рік). Крім того, дія Указу № 746 не поширюється на:

- суб'єктів підприємницької діяльності, на яких поширюється чинність Закону України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» у частині придбання спеціального патенту;
- довірчі суспільства, страхові компанії, банки, інші фінансово-

кредитні і небанківські фінансові установи;

- суб'єктів підприємницької діяльності, у статутному фонді яких частки, що належать юридичним особам - учасникам і засновникам даних суб'єктів, що не є суб'єктами малого підприємництва, перевищують 25 відсотків;

- фізичних осіб - суб'єктів підприємницької діяльності, що займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи і здійснюють торгівлю лікєро-горілочаними і тютюновими виробами, пально-мастильними матеріалами;

- спільну діяльність, визначену п.7.7 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»;

- виробників і імпортерів підакцизних товарів (відповідно до Закону № 2063).

Необхідно мати у виді, що спрощена система має і деякі недоліки. «єдиноподатковці» не мають права застосовувати інший спосіб розрахунків за відвантаженою продукцією, крім наявного і безготівкового розрахунків коштами (досить мрячне формулювання, але крізь неї явно «просвічується» заборона бартеру і вексельних розрахунків). Є також проблеми з відшкодуванням ПДВ при експорті, зі сплатою ПДВ при імпорті і т.д. У зв'язку з цим деяким підприємствам, що мають право перейти на спрощену систему, економічно не вигідно здійснювати такий перехід.

У даній ситуації можна використувати трохи цілком законних методів «відходу» від податків на заробітну плату, заснованих на застосуванні усі тієї ж спрощеної системи.

Схема проста до банальності: найманий робітник перестає бути найманим робітником, а стає фізичною особою — суб'єктом малого підприємництва, що сплачує єдиний податок. При цьому він виконує ту ж роботу, але одержує вже не заробітну плату, а підприємницький доход. Розмір єдиного податку коливається від 20 до 200 гривень на

місяць, тому бажано вибрати вид діяльності більш «дешевий» і в той же час «нейтральний». Наприклад, можна зайнятися підприємницькою діяльністю за назвою «надання агентських послуг» (під агентськими послугами можна розуміти усе, що завгодно). Розмір єдиного податку по зазначеному виді діяльності (у м. Києві) - 50 - 70 гривень на місяць; крім єдиного податку «спрощенець» не платить нічого.

Варто врахувати, що при грамотному оформленні всіх паперів, суму оплати за «надання агентських послуг» підприємство може віднести на валові витрати.

Зрозуміло, що підприємству прийдеться витратитися на реєстрацію суб'єктів малого підприємництва, відкриття рахунків у банках, виготовлення печаток (при необхідності) і т.д. Але витрати ці відносно невеликі.

Суть «прикордонних» методів в основному зводиться до того, щоб заробітна плата не виглядала як заробітна плата, але при цьому такій фактично була. Тут багато чого залежить від специфіки діяльності підприємств.

Найбільш відомим є так називаний «позичково-депозитний» метод. Спочатку він застосовувався для оптимізації оподаткування заробітної плати працівників банківської сфери. Схеми такі:

- працівник банку одержує у свого ж роботодавця позику (безпроцентну позичку на поворотній основі) на певний строк;
- працівник банку (виступаючи як просто фізична особа) розміщає свої особисті заощадження (які насправді особистими заощадженнями не є, а утворилися за рахунок отриманої позики) на депозитному рахунку знову ж у своєму банку;
- працівник банку крім відносно невеликої номінальної заробітної плати одержує відсотки по депозиті.

У нашому випадку банк, виплачуючи своєму працівнику відсотки по депозиті, не нараховує виходячи із суми цих відсотків прибутковий

податок і не робить відрахування в «зарплатні» фонди. При цьому основна сума позики (він же депозит) не вилучається зі звертання банку.

Приведена схема може бути застосована не тільки в банківській сфері. Підприємство будь-якого виду діяльності має право видати позику своєму працівнику, і цей працівник також може помістити гроші на депозитних рахунках у банках і одержувати відповідні відсотки. Правда, у цьому випадку сума позики «іде» зі звертання підприємства.

Мається і більш складний варіант (на наш погляд, дуже громіздкий і малоефективний): підприємство бере в банку кредит під визначений відсоток і за рахунок цього кредиту видає своєму працівнику позичку (далі - за схемою). Зрозуміло, що сума відсотків за кредит повинна бути менше, ніж сума податків на заробітну плату (а без попередньої домовленості з банком це є малоімовірним).

Застосовуючи позичково-депозитні методи, потрібно пам'ятати про можливу відповідальність. У статті 58 Цивільного кодексу України зазначено: «Якщо угода укладена з метою сховати іншу угоду (удавана угода), то застосовуються правила, що регулюють ту угоду, що сторони дійсно мали на увазі».

Якщо позичково-депозитні варіанти видачі заробітної плати будуть визнані судом як удавані угоди, у податкових органів можуть з'явитися цілком обґрунтовані претензії з приводу сплати прибуткового податку і відрахувань у цільові фонди.

Нагадаємо ще кілька розповсюджених методів «відходу» від «зарплатних» податків.

Заробітна плата може бути видана у виді бензину, використаного працівником підприємства для поїздок на власному легковому автомобілі для особистих цілей. При цьому необхідно оформити договір оперативної оренди автомобіля, а також регулярно виписувати шляхові аркуші службового легкового автомобіля за типовою Формою № 3, затвердженої наказом Держкомстату України № 74 (Форма № 3 є бланком строгої звітності).

Підприємство може видати своєму працівнику позику на тривалий термін. Коли прийде час ця позика повертається (без відсотків!), інфляція «з'їсть» значну частину його суми.

Працівникам підприємств може бути оплачена вартість місячних проїзних квитків для проїзду в міському суспільному транспорті (навіть якщо це не зв'язано з виконанням функціональних обов'язків працівників). Щоб не платити прибутковий податок і не робити відрахування в цільові фонди, необхідно здійснити такі «паперові» дії:

- оформити наказ на придбання місячних проїзних квитків;
- затвердити основні маршрути пересування працівників («податковці» звичайно вимагають вести спеціальний журнал пересування працівників, але, на наш погляд, без цього можна обійтися);
- після закінчення місяця списати використані проїзні квитки, особливо підкресливши в акті списання, що квитки використані винятково на меті, зв'язані з господарською діяльністю підприємства.

Місячні проїзні квитки можна здобувати як по безготівковому способі, так і за готівку. При цьому потрібно дотримуватися основної умови: використання квитків повинне бути знеособленим, тобто не слід складати списки працівників із указівкою конкретних прізвищ.

Відповідно до пункту 2 постанови Кабінету Міністрів України № 159 "Про затвердження Порядку проведення компенсації громадянам втрати частини грошових доходів у зв'язку з порушенням термінів їх виплати" підприємства, установи та організації всіх форм власності та господарювання, які своєчасно не виплатили своїм працівникам заробітну плату, повинні в обов'язковому порядку при виплаті цієї заборгованої заробітної плати нараховувати та виплачувати працівникам компенсацію втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати у порядку, встановленому постановою Кабінету Міністрів України № 1427 (зі змінами, внесеними постановою Кабінету Міністрів України року № 692).

У відомості електронні таблиці роблять тільки самі необхідні

розрахунки: підсумовування і вирахування. Наше завдання полягає в тому, щоб її цілком автоматизувати. Тобто щоб електронна відомість могла робити всі необхідні розрахунки, що раніше приходилося здійснювати за допомогою калькулятора, і тільки потім вносити отримані результати у відомість.

Припустимо, що на умовному підприємстві X застосовується погодинна форма оплати праці, тобто зарплата нараховується на підставі затверджених окладів і табеля обліку робочого часу.

У відомості при розгляді процесу створення формул розрахунку буде використуватися рядок 15. В інші строки формули будуть перенесені за допомогою копіювання.

Вихідна відомість містить наступну інформацію:

діапазон осередків U15:324 містить прізвища і табельні номери;

в осередках діапазону 015:024 — суми окладів;

у діапазоні N15:N24 «Разом нараховане» відбувається підсумовування нарахованих виплат. Формула в осередку N15: =СУМ(Ш5:615)

у діапазоні M15:M24 «Разом утримане» виробляється підсумовування утримань із зарплати. Формула в осередку M15: =СУМ(П5:1Л5)

у діапазоні P415^24 «До видачі» розраховується сума до видачі шляхом вирахування утримань з нарахованих сум зарплат. Формула в осередку N15: =N15-M15

у рядку 25 «Разом» - формули підсумкового підсумовування. Наприклад, в осередку 025 міститься формула: =СУМ(015:024)

Автоматизацію відомості почнемо зі створення найбільш простих формул, що поступово, у процесі роботи, будемо ускладнювати. Однак для початку необхідно зупинитися на видах і ставках утримань із заробітної плати.

В осередку 115 робимо розрахунок страхового внеску на

загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття по формулі: =ЯКЦО(Н15<1600;ОКРУГЛИЙ(Ш5\*0.5%;2);8)

де перший аргумент функції ЯКЦО аналізує нараховану зарплату Іванова (осередок Н15).

При цьому якщо його зарплата більш 1600 грн. (Н15<1600), то страховий внесок складе 8 грн. (третій аргумент функції ЯКЦО), якщо менш, то необхідно нараховану суму помножити на 0,5% і округлити з точністю до копійок (другий аргумент функції ЯКЦО).

Це перша відносно складна формула майбутньої електронної відомості. Таких формул у процесі роботи над електронною відомістю буде досить багато. Для того щоб після закінчення деякого часу можна було згадати, як і для чого була створена та чи інша формула, необхідно, або документувати письмово кожну формулу таблиці, тобто розписувати алгоритм роботи формули і дані, використані при цьому, або створити формулу таким чином, щоб будь-якому користувачу було зрозуміле її зміст.

Описувати алгоритм кожної формули таблиці - досить трудомісткий процес. З метою економії часу варто докладно зупинитися на другому методі.

Набагато легше працювати з формулами, якщо як аргументи виступають не сухі цифри й адреси осередків, а конкретні поняття. Виклад суті формули в самій формулі значно полегшує роботу як розроблювача, так і користувача. Отже, у формулі в осередку 115 два рази зустрічається посилання на адресу осередку Н15. У нашому прикладі осередку Н15 і 115 знаходяться поруч, а якби вони розташовувалися в різних кінцях таблиці? Для того щоб зрозуміти, що відбувається в осередку Н15, потрібно візуально визначити, у якій області відомості вона знаходиться і які обчислення робить.

Формула була б зрозуміліше, якби замість адреси осередку Н15 було зазначено функціональне позначення тієї операції (обчислення), що

відбувається в осередку і на який зроблена посилання. Функціонально в осередку Н15 визначається нарахована працівнику сума: «Разом нарахована». Тому якщо в самій формулі написати:  $=ЯКЩО(«Нараховано Іванову»<1600;ОКРУГЛИЙ («Нараховано Іванову»*0.5\%;2);8)$

то стає зрозумілим, що при нарахуванні Іванову заробітної плати в розмірі менш чим 1600 грн. нарахована сума збільшується на 0,5% і т.д.

Але те, що в 15-й рядку відбувається нарахування саме Іванову, отже зрозуміло, тому досить у цьому рядку одного позначення «Разом нараховане».

Дане позначення і буде тим ім'ям, що привласнено осередку Н15. Це замінить посилання на фізичну адресу цього осередку в самій формулі на привласнене їй ім'я. Тому що в нашій відомості область «Разом нарахована» займає діапазон Н15:Н24, варто привласнити це ім'я всьому діапазону осередків.

Для присвоєння діапазону осередків Н15:Н24 імені «Разом нараховане» необхідно виконати наступні дії:

- виділите діапазон Н14:Н24 і саме найменування (осередок Н14) цього діапазону;

- виконаєте команду Вставка => Ім'я => чи Створити натисніть комбінацію клавіш <31m1>+<8п1Й>+<P3> - при цьому з'явиться діалогове вікно Створити імена;

- Excel на підставі проведеного аналізу самостійно відзначить необхідну опцію в області <По тексту >. Якщо вона не збіжиться з необхідної, то відзначте опцію <У рядку вище >;

- натисніть кнопку ОК.

Кожен осередок діапазону тепер буде мати ім'я «Разом нараховане» у кожному рядку, на якій поширюється дія цього імені. Ці рядки на робочому листі мають номери з 15 по 24.

Вставку імені у формули можна здійснити двома способами:



- зробити вставку імені безпосередньо у формулу замість посилання на адресу осередку;

- зробити автоматичну заміну у формулах всіх адрес посилань на осередок привласненим ім'ям.

При застосуванні першого способу необхідно здійснити наступні дії:

- виділите діапазон осередків 115:124 і в рядку формул виділите першу адресу осередку - Н15;

- виконайте команди Вставка => Ім'я => чи Вставити просто натисніть клавішу <P3> - при цьому з'явиться діалогове вікно Вставка імені;

- у поле Ім'я виділите (поки єдине) ім'я «Разом нараховане»;

- натисніть кнопку ОК;

- проробіть аналогічну операцію з другою адресою осередку Н15 у цій формулі;

- після завершення введення імені натисніть комбінацію клавіш <31m1>+<Enter>, що приведе до одночасного редагування у всіх осередках виділеного діапазону.

Діапазон осередків 115:124 буде заповнений, і формула в осередку 115 буде виглядати в такий спосіб:  
 =ЯКЩО(Разом\_нараховано<1600;ОКРУГЛИЙ( Разом нарахована \*0,5%;2Я8);

На виконання операції іде порівняно мало часу, але якщо операцію по вставці імені проробити в декількох формулах, то втрата часу буде дуже відчутна. Крім того, немає гарантії, що у всіх формулах з посиланням на іменованій осередок зроблена заміна.

Можна також застосувати й інший спосіб, більш раціональний, - заміна адреси осередку (діапазону осередків) у всіх формулах на привласнене їй ім'я.

Для цього необхідно зробити наступні дії:

- виконаєте команди Вставка => Ім'я => Застосувати;
- у діалоговому вікні, що з'явилося, Застосування імен у списку Застосувати імена: виділите ім'я «Разом нараховане»;
- натисніть кнопку ОК.

## ВИСНОВКИ

Бухгалтерський облік на підприємстві повинен забезпечувати точний розрахунок заробітної плати кожного робітника у відповідності з кількістю і якістю затраченої праці, діючими формами і системами її оплати, контроль за дисципліною праці, використанням часу і виконанням норм виробітку працівниками, своєчасним виявленням резервів подальшого росту продуктивності праці, витраченням фонду заробітної плати (фонду споживання) та інше; правильне нарахування і розподіл по напрямках витрат відрахувань на соціальне страхування і відрахувань до Пенсійного фонду України.

Перехід до ринкових відносин економіки України, у котрій панувала централізована система планування і управління вимагає переробки системи бухгалтерського обліку, звітності, контролю, аналізу, а також придбання професійних навиків і вміння працівників приймати правильні рішення.

Основою ефективної діяльності будь-якого суб'єкту господарювання виступає чітко налагоджена система обліку та контролю. Незалежно від форми власності фірми необхідний бухгалтерський облік як основа, що підтверджує юридичну і фінансову обоснованість дій фірми, її взаємодій з органами державного управління та правопорядку і дотримання встановлених норм і правил.

Бухгалтерський облік тісно пов'язаний з багатьма категоріями економічних наук, передусім – з категоріями споживчого ринку: ціною, рентабельністю, прибутком, фінансовою стійкістю, ліквідністю. Бухгалтерський облік служить першоосновою ефективної господарської діяльності.

Аналіз існуючої політики перебудови оплати праці в Україні свідчить, головним чином, про те, що у це поняття включається лише необхідність забезпечення фізичного стану людини, причому

на недопустимо низькому рівні.

Оплата праці в наш час зустріла свою основу – стимулюючу функцію, вона зовсім не пов'язана з кінцевим результатом діяльності людини. Так, наприклад, у землеробстві оплачується об'єм виконаних робіт і у меншій мірі заробіток механізаторів залежить від урожайності.

При існуючих умовах робітник не зацікавлений у скороченні витрат. У якості прикладу можна привести ТОВ “Приморське”.

Не дивлячись на спеціалізованість господарства і його вигідне положення, в порівнянні з іншими господарствами області, працівники не зацікавлені у скороченні виробничих витрат, пошуку нових рішень і підвищенні рівня своєї кваліфікації, оскільки їх доходи не знаходяться у прямій залежності від результатів виробничого процесу. А нерегулярні виплати заробітної плати призводять до байдужості з боку працівників, поганої трудової діяльності і перетягування ресурсів підприємства і власні засіки. Впровадження нових норм, методів та ідей, котрі допоможуть не лише скоротити витрати, але й залучити працівників безпосередньо до управління виробництвом і зацікавити їх у результатах праці, допоможе керівництву ТОВ “Приморське” не лише перебороти складність перехідного періоду, а і створити штат сильних, зацікавлених людей, які бачать власний добробут, пов'язаний безпосередньо з прибутковістю підприємства.

В теперішній час у сільськогосподарських підприємствах облік ведеться недосконало. Для його покращення необхідно робити такі кроки:

1. Застосування персональних комп'ютерів. Вони допомагають вирішувати різноманітні задачі, пов'язані з бухгалтерськими розрахунками, складанням фінансової документації та обробки статистичних матеріалів. Застосування комп'ютерів значно прискорить оформлення необхідних документів, підвищить продуктивність праці

бухгалтера, знизить чисельність адміністративного апарату закладів.

2. Підприємство повинно самостійно вибирати форму бухгалтерського обліку як визначену систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації і узагальнення інформації в них із додержанням єдиних принципів, встановлених Законом, із урахуванням особливості своєї діяльності і технології обробки облікових даних.

3. Підприємство затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку.

4. Керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання усіма підрозділами, службами і працівниками, пов'язаними з бухгалтерським обліком, повноважних вимог бухгалтера по дотриманню порядку оформлення і надання на облік первинних документів.

5. Головний бухгалтер повинен забезпечувати дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних принципів бухгалтерського обліку, складання і надання фінансової звітності.

6. Головний бухгалтер має організувати контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій.

7. Інформацію, яка міститься у прийнятих до обліку первинних документів, потрібно системазувати на рахунках бухгалтерського обліку у реєстрах синтетичного і аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємозв'язаних рахунках бухгалтерського обліку. Операції в іноземній валюті відображаються також у валюті розрахунків та платежів по кожній іноземній валюті окремо. Данні аналітичних рахунків повинні бути тотожними відповідних рахункам синтетичного обліку на перше число кожного місяця.

8. Реєстри бухгалтерського обліку повинні мати назву, період

реєстрації господарських операцій, прізвища і підписи або інші дані, які дозволяють можливість ідентифікувати осіб, що приймали участь у їх складанні.

9. Підприємство має приймати всі необхідні міри для попередження несанкціонованого та непомітного виправлення записів у первинних документах та реєстрів бухгалтерського обліку і забезпечує їх належне зберігання на протязі встановленого терміну.

Я вважаю, що для ефективного ведення обліку розрахунків з оплати праці необхідно ввести нові і більш прогресивні форми оплати праці, такі як погодинна, преміальна, відрядно-преміальна, відрядно-прогресивна, тобто такі форми, при яких буде оплачуватись не тільки кількість, а і якість виконуваних робіт, послуг.

Необхідно віднайти можливості для виплати матеріальних заохочень робітників, котрі зацікавлені у прибутковості, рентабельності господарства, а також приймають активну участь у виробничій діяльності.

Також для високої ефективності обліку потрібно залучити до роботи молодих висококваліфікованих спеціалістів, які зможуть завдяки високому рівні знань виконувати той об'єм робіт, який на даний момент виконують 2-3 особи.

**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Алексеєнко Л.Ф. Заробітна плата на підприємстві / Л.Ф. Алексеєнко, А.Н. Заїкін, В.Г. Локтев; ред. В.І. Матусевич. – К.: НДІ праці, 2002. – 400с.
2. Андрусенко Н. Узгоджена мінімальна заробітна плата: реалізація та перспективи / Н. Андрусенко // Праця і заробітна плата. – 2006. – №48. – С. 3.
3. Базаров Т.Ю. Управління персоналом / Т.Ю. Базаров, Б.Л. Єрємін. – Житомир: ЖІТІ, 2010. –340с.
4. Баканов М.І. Економічний аналіз: ситуації, тести, приклади / М.І. Баканов. – К.: Освіта, 2007. –340с.
5. Баканов М.І. Теорія економічного аналізу / М.І Баканов, А.Д. Шеремет. – К.: Финанси і статистика, 2011. – 416 с.
6. Баришніков Н.П. Заробітна плата / Н.П Баришніков. – К.: Освіта, 2009. – 496 с.
7. Басовский Л.Е. Теорія економічного аналізу/ Л.Е. Басовский.– К.: Наук. думка, 2009. – 222 с.
8. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку / Ф.Ф. Бутинець, О.В. Олійник, М.М. Шигун, С.М. Шулепова. – Житомир: ЖІТІ, 2010. – 576 с.
9. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік / ред. Ф.Ф. Бутинець . – Житомир: ЖІТІ, 2010. – 300 с.
10. Войнаренко М.П. Проблеми оплати праці за умов ринкових відносин / М. П Войнаренко // Вісник ХНУ . – 2006. – № 5. – С.12–14.
11. Волков О.І. Економіка підприємства / ред. О.І. Волков. – К.: ІНФРА, 2010. – 416 с.
12. Грязнов А.Я. Основи організації та оплати праці / А.Я. Грязнов.– К.: Освіта, 2009. – 300 с.
13. Донцова Л.В., Комплексний аналіз бухгалтерської звітності /

Л.В. Донцова, Н.А. Никифорова. – К.:Освіта, 2010. – 304 с.

14. Жидецький В.Ц Основи охорони праці / В.Ц Жидецький. – К.:Освіта, 2009. – 304 с.

15. Завіновська Г. Т. Економіка праці / Г. Т. Завіновська. – К.: КНЕУ, 2003. – 300 с.

16. Задоя А.А. Основи економічної теорії / А.А .Задоя, Ю.Е. Петруня. – К.: Наукова Думка, 2000. – 479 с.

17. Зеркалов Д. В. Охорона праці в галузі / Д. В. Зеркалов . – К.: МАУП, 2010. –340 с.

18. Іванілов О.С. Економіка підприємства / О.С Іванілов. – К.: Знання, 2009. – 479 с.

19. Корніюк О. Реформування зарплати: нові пропозиції / О.Корніюк //Бухгалтерія. – 2006, – №6. – С.53-54.

20. Костюков Н.І . Організація, нормування та оплата праці / Н.І. Костюков. – К.: Знання, 2011. – 270 с.

21. Леско І. Ведення нових форм оплати праці як один з напрямків інвестиційної політики держави / І. Леско // Економіка. Фінанси. Право. – 2011. – №4. – С. 3–5.

22. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік / О. В.Лишиленко. – К.: Центр навчальної літератури, 2008. – 695 с.

23. Ломанова І. Сутність та роль мінімальної заробітної плати у ринковій економіці / І. Ломанова // Праця та заробітна плата. – 2009. – №45. – С. 4–5.

24. Моржинов В. Роль заробітної плати в регулюванні зайнятості / В. Моржинов // Економіка України. –2001. –№2. – С.33–39.

25. Москаленко С. Преміювання робітників / С. Москаленко // Баланс. – 2008. – №9. – С. 55– 60.

26. Mokhnenko A. Integration of the supply chain management and development of the marketing system / I.Perevozova, L.Horal, A.Mokhnenko, N.Hrechanyk, A.Ustenko, O.Malynka, L.Mykhailyshyn //



International Journal of Supply Chain Management. – 2020. – № 9. – Issue 3.  
– P. 496-507

27. Mokhnenko A. Formation of account of reservoir expenses model / I.Perevozova, A.Mokhnenko, L.Mykhailyshyn, O.Stalinska, O.Vivchar // Academy of Accounting and Financial Studies Journal. – London, 2019. – № 23. – Special Issue 2. – Access mode: <https://www.abacademies.org/articles/formation-of-account-of-reservoir-expenses-model-8224.html>

28. Mokhnenko A. Human capital cost accounting in the company management system / T.Hilorme, I.Perevozova, L.Shpak, A.Mokhnenko, Y.Korovchuk // Academy of Accounting and Financial Studies Journal. – London, 2019. – № 23. – Special Issue 2. – Access mode: <https://www.abacademies.org/articles/human-capital-cost-accounting-in-the-company-management-system-8412.html>

29. Mokhnenko A. Identification of Efficiency Factors for Control over Information and Communication Provision of Sustainable Development in Higher Education Institutions / I.Gontareva, M.Borovyk, V.Babenko, I.Perevozova, A.Mokhnenko // WSEAS TRANSACTIONS on ENVIRONMENT and DEVELOPMENT. – 2019. – № 15. – P. 593-604.

30. Mokhnenko A. Software economy as a vector of management of innovative infrastructure of the region / A. Mokhnenko, O. Fedorchuk, K. Melnikova // Вісник Хмельницького національного університету. Серія "Економічні науки". – Хмельницький, 2019. – № 5. – С. 7-10.

31. Mokhnenko A. Concept of sustainable development of the food sector enterprises in the competitive environment / A. Mokhnenko, O. Fedorchuk, O. Protosivitska // Development of the innovative environmental and economic system in Ukraine: monograph; edited by Khudolei V., Ponomarenko T. – Prague: OKTAN PRINT s.r.o., 2019. – С. 123-141.

32. Мохненко А.С. Стратегія розвитку регіонального газотранспортного підприємства / А.С. Мохненко, К.В. Мельникова,

О.М. Федорчук // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія "Економічні науки". – Херсон, 2018. – № 32. – С. 91-94.

33. Мохненко А.С. Управління конкурентоспроможністю підприємства на основі застосування системного підходу / А.С. Мохненко, О.М. Федорчук, О.І. Протосвіцька / Вісник Східноєвропейського університету економіки і менеджменту – Черкаси, 2018. – № 2 (25). – С. 13-25.

34. Мохненко А.С. Система прийняття управлінських рішень на підприємстві в умовах економічної кризи / А.С. Мохненко // Вісник економічної науки України. – 2015. – № 2 (29). – С. 62-65.

35. Мохненко А.С. Особливості реалізації організаційно-економічних змін на вітчизняних підприємствах / А.С. Мохненко // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія "Економічні науки": наук. зб. – Чернігів, 2014. – № 3(75). – С. 9-14.

36. Осовий Г.В. Питання подальшого реформування системи оплати праці в Україні / Г.В. Осовий // Формування ринкової економіки. – 2005. – № 2. – С.5-7.

37. Павловська І. Мінімальна заробітна плата : тенденції та перспективи / І. Павловська // Праця та зарплата. – 2009. – №46. – С. 4.

38. Партин Г.О. Бухгалтерський облік: основи теорії і практики / Г.О. Партин. – К.: Знання, 2000. – 245 с.

39. Парфьонова І.І. Проблеми оплати праці в Україні / І.І. Парфьонова // Фінанси України. –2000. –№4. –С.12-13.

40. Синько Н. Заробітна плата / Н. Синько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – №4. – С.71–73.

41. Слезінгер Г.Е. Праця в умовах ринкової економіки / Г.Е. Слезінгер. – К.:Освіта, 2009. –350 с.

42. Соболевська А. Роль заробітної плати в ринковій економіці / А. Соболевська //Світова економіка і міжнародні відносини .– 2008. – №

12. – С.49–57.

43. Сопко В.В. Бухгалтерський облік / В.В. Сопко. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.

44. Уманський О. Вартість, ціна робочої сили та заробітна плата/ О. Уманський, Т. Першукова. – К.: КНЕУ, 2000. –300 с.