

## **Напрями удосконалення організації облікового відображення оплати праці в регістрах журнально-ордерної форми**

**Постановка проблеми.** У сучасних умовах оплата праці залежить як від продуктивності праці кожного працівника, так і від досягнутих результатів діяльності підприємства та його підрозділів у цілому. Облік оплати праці – трудомісткий процес, пов'язаний з обробкою значної кількості первинних документів. Ефективність його здійснення залежить від правильного обрання форми ведення бухгалтерського обліку. Як показує практика, найбільш придатна для ведення обліку в аграрних підприємствах журнально-ордерна форма. Для фіксації даних про господарські операції застосовуються регістри бухгалтерського обліку. Вони – невід'ємна складова належного інформаційного забезпечення облікового процесу, їхня зручність і функціональність значною мірою визначає інформативність та ефективність облікової системи підприємства. Відтак в умовах сьогодення актуальним залишається питання удосконалення регістрів журнально-ордерної форми обліку, що сприятиме оперативному й повному фіксуванню всіх господарських операцій аграрних підприємств.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання організації синтетичного та аналітичного обліку оплати праці при журнально-ордерній формі розглядали багато науковців: В.А. Дерій [6], Т.Г. Мельник [8], Л.П. Шевчук [13], Н.В. Шульга [14] й інші. Шляхи розв'язання проблем бухгалтерського обліку оплати праці в галузі сільського господарства запропонували у своїх дослідженнях провідні вітчизняні вчені: В.М. Жук [5], В.Б. Моссаковський [10], Л.К. Сук [12], В.С. Коміренко [7], Л.В. Ме-

льянкова [9], М.Ф. Огійчук [11] тощо. Оплата праці працівників та її облік на підприємстві є об'єктом досліджень наступних зарубіжних вчених: Роберта Піса [16], Йошіаки Джінея [17], Ракеля Фонсека, Рафаеля Муньюса [18], Мухаммада Шахбаза, Мухаммада Шахбаза Шеббіра, Мухаммада Сабіхадн Батта [19]. Водночас численні зміни законодавства визначають необхідність уточнення методики формування звітних даних з оплати праці.

**Мета статті** – визначення напрямів удосконалення організації обліку оплати праці в аграрних підприємствах при журнально-ордерній формі.

**Виклад основних результатів дослідження.** В дослідженнях Л.К. Сука [12, с. 1] зазначається, що «Форма бухгалтерського обліку визначається побудовою облікових регістрів, їх взаємозв'язком, послідовністю і способом облікових записів у них. Є різні форми бухгалтерського обліку. Вибір їх залежить від того, які вимоги поставлені перед обліком у системі управління підприємницькою діяльністю». Цю думку підтримує Н.В. Шульга [14], уточнюючи, що під час вибору форми обліку в Україні насамперед мають враховуватися вимоги податкового й соціального законодавства.

Форми ведення бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств, на думку В.М. Жука, поділяються на паперові та комп'ютерні. До складу паперових входять: меморіально-ордерна, Журнал-Головна, журнальна, журнально-ордерна і форми обліку суб'єктів малого підприємництва (проста й спрощена) [5, с. 32]. М.Ф. Огійчук найпоширенішими формами бухгалтерського обліку вважає журнально-ордерну і меморіально-ордерну із застосуванням та без

застосування комп'ютерної обробки інформації [11, с. 51]. Аграрні підприємства постійно обирають одну з форм бухгалтерського обліку як певну систему облікових регістрів відповідно до Закону [1].

На нашу думку, для ведення бухгалтерського обліку в аграрних підприємствах найбільш адаптованою є журнально-ордерна форма. Зупинимося на ній детальніше.

Для накреслення шляхів удосконалення обліку окремих об'єктів, зокрема обліку праці та її оплати, передусім слід виокремити ті відправні моменти, які визначають порядок обліку на цій ділянці. Згідно з діючими положеннями синтетичний і аналітичний облік оплати праці у більшості аграрних підприємств здійснюється у спеціалізованих формах регістрів журнально-ордерної форми обліку.

Журнально-ордерна форма обліку в сільському господарстві діє з шестидесятих років. Вона, як стверджує В.А. Дерій [6, с. 39-40], «пройшла гідну апробацію часом і її можна успішно використовувати й надалі не лише за ручного, але також за автоматизованого способу обробки облікової інформації». Аграрні підприємства України «продовжують вести облік за журнально-ордерною формою, пристосувавши належним чином колишні форми журналів-ордерів до Плану рахунків зразка 1999 року».

У дослідженнях В.С. Коміренка визнається, що «необхідність виникнення і застосування журнально-ордерної форми обліку була викликана вимогами удосконалення управління, підвищення оперативності бухгалтерської звітності. Були запроваджені нові форми регістрів і принципово змінена методика відображення господарських операцій в цих регістрах. Було запроваджено

два види бухгалтерських регістрів – журнали-ордери і допоміжні відомості» [7, с. 83].

Роз'яснення щодо ведення бухгалтерського обліку оплати праці в регістрах журнально-ордерної форми подано в Методичних рекомендаціях щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств, які були затверджені Міністерством аграрної політики України у 2009 році з метою забезпечення єдиних методологічних принципів ведення бухгалтерського обліку в аграрних підприємствах [3]. За пострадянський період це вже треті методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою в аграрних підприємствах. Значне місце в рекомендаціях відводиться обліку розрахунків за виплатами працівникам і відрахувань на соціальні заходи.

Розрахунки з оплати праці сільськогосподарських підприємств ведуться на синтетичному рахунку 66 "Розрахунки за виплатами працівникам" у розрізі субрахунків: 661 "Розрахунки за заробітною платою"; 662 "Розрахунки з депонентами"; 663 "Розрахунки за іншими виплатами". Нарахування оплати праці та інших аналогічних витрат відображається по кредиту цього рахунку в кореспонденції з дебетом рахунків відповідних витрат (23, 91, 92, 93, 94 та інших) (табл.). Дані про нараховану заробітну плату по кожному працівнику групуються в наступних документах: Наряд на відрядну роботу, Табель обліку робочого часу, Накопичувальна відомість обліку вантажного авто-транспорту, Накопичувальна відомість обліку використання машинно-тракторного парку.

#### Господарські операції по рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»

	Зміст господарської операції	Бухгалтерські проводки	
		Дебет	Кредит
Нараховано:	резерв оплати відпусток	23, 91, 92, 93	471
Нараховано заробітну плату працівникам:	зайнятим обслуговуванням машин і обладнання, зайнятим на загальновиrobничих роботах цехів та інших підрозділів	91	661
	основного й допоміжного виробництва	23	661
	адміністративно-управлінському персоналу	92	661
	зайнятим реалізацією продукції (робіт, послуг)	93	661
	торговим працівникам, працівникам посередницьких підприємств	92, 93, 94	661
	нестачі, раніше віднесені за рахунок винних осіб, списані за рахунок підприємства	92	661

Нараховано заробітну плату працівникам:	нарахована вихідна допомога, передбачена чинним законодавством	23,91, 92	661
	нараховані суми оплати праці (премії) за рахунок капітальних витрат	15	661
	зайнятим виправленням браку	24	661
	повернуті до каси надлишки нарахованих сум-переплата	30	661
	зайнятим підготовкою до роботи в сезонних галузях, у підготовці до освоєння нових виробництв	39	661
	за роботи, що належать до витрат майбутніх періодів	39	661
	за рахунок резерву наступних платежів	47	661
	зайнятим на роботах з ліквідації стихійного лиха, пожеж тощо	991	661
	відпускні за рахунок резерву на оплату відпусток	471	661
	у підприємствах, що використовують 8 клас рахунків	811	661
	премії та заохочення	48	661
	нараховано ЄСВ на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на місячну заробітну плату	23, 91, 92, 93, 94	651
Нараховано оплату праці згідно з лікарняними листками:	за рахунок коштів підприємства (перші п'ять днів)	949	663
	за рахунок коштів Фонду (10 днів непрацездатності)	378	663
Утримано із заробітної плати:	суму втрат від браку, допущеного з вини працівника	661	24
	перевитрачені підзвітні суми	661	372
	суми недостач і розкрадання матеріальних цінностей	661	375
	кошти на додаткове пенсійне забезпечення за пенсійною програмою	661	472
	податок на доходи фізичних осіб	661	641
	ЄСВ на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	661	651
	суми за виконавчими листами; за товари, придбані в кредит	661	685
	вартість готової продукції (товарів, робіт, послуг), придбаних у підприємства	661	70
	заборгованості по відшкодуванню матеріального збитку	661	715
Перераховано:	ЄСВ у частині нарахування на заробітну плату та місячних утримань до Пенсійного фонду України	651	311
Виплачено з каси:	заробітну плату, суми за лікарняними листками	661, 663	30
	видано матеріальну допомогу	663	301
	відпускні	661	301
Депоновано:	не одержану в строк заробітну плату	661	662

Джерело: розроблено автором.

Аналітичний облік розрахунків з оплати праці ведеться в *Розрахунково-платіжній відомості (форма № П-6)* або в *Книзі обліку розрахунків з оплати праці (форма № 44)*. Розрахунково-платіжну відомість відкривають на місяць на кожну бригаду, ферму та інші виробничі підрозділи. В ній, згідно з П(С)БО 26 "Виплати працівникам", щомісяця на кожного працівника відповідного підрозділу за категоріями робляться записи із зазначенням прізвища, індивідуального ідентифікаційного і табельного номерів, посади, професії, відпрацьованих годин (днів), нарахування всіх видів основної та додаткової заробітної плати, суми допомоги у зв'язку з вагітністю й пологами та тимчасовою непрацездатністю, а також утримання відповідно до чинного законодавства [3]. На кінець місяця визначається залишок, який

потрібно видати працівникові. У Книзі обліку розрахунків з оплати праці для кожного працівника відводиться один рядок, де протягом року записуються дані за кожний місяць про нарахування, утримання й видачу оплати праці. На підставі записів у Книзі складається *Розрахунково-платіжна відомість (зведена) (форма № П-7)*, що призначена для видачі сум із каси, які належать працівникам.

Кожного місяця на основі первинних документів з обліку праці, накопичувальних відомостей, Журналу обліку робіт і витрат, Журналу обліку робіт і витрат у ремонтній майстерні складають *Зведену відомість нарахування та розподілу оплати праці й відрахувань від неї за об'єктами обліку витрат (форма № 5.1 с.-г.)*. У цій відомості зазначається кількість відпрацьованих днів, люди-

но-годин, сума нарахованої оплати праці та відрахування від неї згідно з чинним законодавством за об'єктами обліку, виробничими підрозділами і загалом по підприємству із зазначенням кореспондуючого рахунку напроти кожної суми нарахованої оплати праці. Дані відомості № 5.1 с.-г. використовуються при обліку фонду оплати праці по підприємству і виробничих підрозділах; при складанні статистичної форми № 1-ПВ "Звіт з праці" та слугують підставою для записів у виробничі звіти №№ 5.5 с.-г.; 5.6 с.-г.; 5.7 с.-г.; 5.8 с.-г.; 5.9 с.-г. і Відомість № 5.4 с.-г. аналітичного обліку (рахунок 65 "Розрахунки за страхуванням").

Облік по розрахунках за страхуванням аграрних підприємств ведеться на рахунку 65 аналогічно обліку розрахунків з оплати праці. Цей рахунок має такі субрахунки: 651 "За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування"; 652 "За соціальним страхуванням"; 654 "За індивідуальним страхуванням"; 655 "За страхуванням майна". Нарахування збору до Пенсійного фонду для сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування згідно з чинним законодавством відображається по кредиту субрахунку 651 в кореспонденції з дебетом рахунків відповідних витрат (23, 91, 92, 93, 94 та інших) (табл.). Дані відрахування є тими ж об'єктами витрат, що й оплата праці, яка є базою для їх нарахування з відображенням у *Відомості № 5.4 с.-г. аналітичного обліку по рахунку 65 "Розрахунки за страхуванням"*.

«Облік операцій по рахунках 65 (субрахунки 651, 652), 66 ведеться в Журналі-ордері № 5 Б с.-г., Зведеній відомості № 5.1 с.-г. і Відомості № 5.4 с.-г. «Кредитові обороти по кредиту рахунків 65 (субрахунки 651, 652), 66 із Журналу-ордера 5 Б с.-г. переносяться до Головної книги" [3].

Для нарахування оплати відпусток та рівномірного розподілу витрат на їхню оплату за звітний період підприємствами створюється *резерв оплати відпусток* шляхом щомісячного його нарахування за нормативом від фактичних витрат на оплату праці. У бухгалтерському обліку нарахування резерву оплати відпусток відображається оборотом

по кредиту субрахунку 471 "Забезпечення виплат відпусток" у кореспонденції з дебетом відповідних рахунків витрат, на які віднесена нарахована заробітна плата (23, 91, 92, 93, 94 й інших) (табл.). Облік операцій по субрахунку 471 "Забезпечення виплат відпусток" проводиться з використанням Журналу-ордера № 7 с.-г. та Відомості № 7.3 с.-г. аналітичних даних по рахунку 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів". До Головної книги переносять кредитові обороти по кредиту рахунку 47 із Журналу-ордера № 7 с.-г.

Облік розрахунків по субрахунку 662 "Розрахунки з депонентами" ведеться в *"Книзі обліку розрахунків з депонентами" (форма № 5.2 с.-г.)*, записи в яку роблять на основі складених касиром реєстрів про невидану заробітну плату у відповідному звітному періоді, посилаючись на номер форми № П-7. Депоновані суми виплачуються за допомогою видаткових касових ордерів із відміткою в Книзі № 5.2 с.-г. У цій Книзі залишки невиплачених сум депонованої заробітної плати повинні відповідати залишкам субрахунку 662 "Розрахунки з депонентами" Головної книги.

Облік розрахунків за виплатами, які не належать до фонду оплати праці, тобто допомога по частковому безробіттю, допомога по тимчасовій непрацездатності ведеться на субрахунку 663 "Розрахунки за іншими виплатами".

Зведений облік і контроль за використанням фонду оплати праці та складання встановленої звітності здійснюється за допомогою *Зведеної відомості за розрахунками з робітниками і службовцями (№ 5.3 с.-г.)*, яку складають за підсумковими даними за звітний місяць Розрахунково-платіжних відомостей (форма № П-6) або Книги обліку розрахунків з оплати праці. У цій відомості узагальнюють дані в цілому по підприємству (відділенню, фермі, бригаді): про суму заборгованості на початок місяця за підприємством та за робітниками і службовцями, суму нарахованої оплати праці за її видами, що входять та не входять до фонду оплати праці, суми оплати праці, яка в поточному місяці видана готівкою, суми утримань за їх видами, а також про розміри депонованої



оплати праці. За даними цієї ж відомості й виписується чек для одержання грошей із поточного рахунку банку та для одержання даних для перерахунку до бюджету податку на доходи фізичних осіб й інші утримання; складаються довідки по використанню фонду оплати праці. Підсумкова сума нарахованої оплати праці у відомості № 5.3 с.-г. звіряється з показниками Журналу-ордера № 5 Б с.-г. «Сума виплат і утримань з оплати праці звіряється з Журналами-ордерами №№ 1 с.-г., 3 А с.-г., 3 Б с.-г., 3 Г с.-г» [3].

В.Б. Моссаковський у своїй статті [10, с. 20] пропонує переглянути систему оплати праці в Україні шляхом порівняння з методикою формування відповідних даних із практикою розвинутих країн. Він зазначає, що «за кордоном одержувач заробітку самостійно сплачує відрахування до пенсійного фонду та інших соціальних виплат, а в Україні передбачено, що підприємства продовжують нараховувати й сплачувати відрахування до пенсійного фонду за власний рахунок, відносячи ці суми до складу витрат і покриваючи їх у подальшому за рахунок доходів». Автор вважає доцільним частково привести заробіток українців до європейського рівня збільшенням заробітку на суму відрахувань на соціальні потреби. При цьому працівники бухгалтерії підприємства повинні утримувати із заробітку як податки, так і відрахування до пенсійного фонду й інші суми. Тоді витрати виробництва та, відповідно, результати діяльності підприємства залишаються без змін, як і сама сума заробітку, що залишається у розпорядженні працівника для задоволення його власних потреб. Із цією думкою слід погодитися. Ми бачимо, якщо при існуючій системі нарахування й утримань із заробітної плати єдиного соціального внеску користуються наступними проводками: Д-т 23, 91, 92, 93 - К-т 661; Д-т 23, 91, 92, 93 - К-т 651; Д-т 661 - К-т 651; Д-т 651 - К-т 311, то при запропонованій В.Б. Моссаковським системі оподаткування залишаються такі: Д-т 23, 91, 92, 93 - К-т 661; Д-т 661 - К-т 651; Д-т 651 - К-т 311. Позитивним є те, що замість чотирьох проводок використовуються три, оскільки в останньому випадку ЄСВ не є елементом витрат, а є складовою оплати праці.

Така детальна кореспонденція з обліку оплати праці (табл.) наведена з метою відображення операцій на рахунках відповідно до діючих нормативних положень, зокрема введення в дію П(С)БО 26 «Виплати працівникам», а також розглянуті ті зміни в кореспонденції рахунків, які можуть виникнути при введенні в практику обліку пропозицій В.Б. Моссаковського щодо внесення змін у методику формування даних на досліджуваній ділянці обліку.

Розглянуті загальні положення з обліку оплати праці, як показує досвід практиків і дослідження науковців, не завжди відповідають вимогам чинних нормативів. Це пояснюється передусім змінами у діючих нормативних документах. Тому були вивчені пропозиції науковців та практиків щодо узгодження практики обліку з потребами законодавства, однак до остаточного вирішення цього питання слід підходити критично з метою спрощення ведення обліку.

Т.Г. Мельник запропонувала в умовах реформування бухгалтерського обліку й у зв'язку з введенням у дію П(С)БО 26 «Виплати працівникам» відкрити нові субрахунки відповідно до виплат працівникам, які відповідали б даному стандарту. Тоді рахунок 66 виглядав би таким чином: 661 - «Поточні виплати працівникам»; 662 - «Виплати при звільненні»; 663 - «Виплати по закінченні трудової діяльності»; 664 - «Виплати інструментами власного капіталу»; 665 - «Інші довгострокові виплати працівникам»; 666 - «Розрахунки з депонентами». Це, на її думку, відповідало б єдиним методологічним засадам бухгалтерського обліку таких виплат і відображало б достовірну інформацію у бухгалтерській звітності підприємства» [8, с. 11-12]. На наш погляд, така деталізація інформації доцільна, але з метою спрощення формування наведених даних бажано зведену відомість з обліку оплати праці по рахунку 66 доповнити окремими графами, що уможливить одержати відповідні дані без ускладнення синтетичного обліку, використовуючи додаткові субрахунки.

Н.В. Шульга пропонує свій варіант удосконалення синтетичного обліку: а) замість існуючих субрахунків 471 «Забезпечення

виплат відпусток» і 472 «Додаткове пенсійне забезпечення» рахунку 47 пропонуються такі субрахунки: 471 «Забезпечення виплат відпусток та іншого невідпрацьованого часу»; 472 «Забезпечення премій і заохочувальних виплат»; 477 «Забезпечення виплат за програмами звільнення»; 478 «Забезпечення інших довгострокових виплат працівникам»; б) ввести новий рахунок 56 «Довгострокові виплати працівникам» із відповідними субрахунками: 561 «Винагороди за програмами із визначеною виплатою»; 562 «Відстрочені виплати працівникам» [14, с.10-12] посиляючись на міжнародний стандарт фінансової звітності IAS 19 «Employee Benefits», який аналогічний вітчизняному 26 [15, р. 835]. На нашу думку, подібний підхід до групування виплат може існувати, але реальної потреби у такому розподілі немає. Оскільки в цілому рахунки призначені для полегшення складання звітності, то не зрозуміло: де мають у звітності відображатися «Довгострокові виплати працівникам» і що автор розуміє під цим поняттям?

Л.В. Мельянова вважає доцільним доповнити синтетичний облік існуючих субрахунків 66 рахунку наступними пунктами: 664 «Розрахунки за виплатами заробітної плати в формі натуроплати», 665 «Розрахунки з депонентами при натуральній формі оплати праці» «для забезпечення розмежованого аналітичного обліку за розрахунками грошима й натурою, а також обліку депонованої заробітної плати в формі натуральної оплати праці» [9, с. 12]. Вважаємо, що з цим слід погодитися, але для цього потрібно використовувати окрему зведену відомість.

Л.П. Шевчук запропонувала для нарахування та обліково-аналітичного відображення заробітної плати ввести новий економічний термін – «соціальна заробітна плата»; для облікового відображення нарахування та сплати соціального податку ввести субрахунки: 661 «Розрахунки за соціальною заробітною платою», 664 «Розрахунки з оплати праці в розмірі перевищення над соціальною»; субрахунок 651 присвоїти назву «Соціальний податок»; відмінити застосування субрахунків: 651, 652 «За соціальним страхуванням», 653 «За страхуванням на випадок безробіття», що, на її думку, спростить

технічні процедури облікового відображення відповідних виплат [13, с.17]. Вважаємо недоцільним введення нових субрахунків 661 і 664, оскільки це лише ускладнить роботу бухгалтера. У зв'язку з прийняттям Закону [2] 653 субрахунок відмінено, 651 - перейменовано по-іншому.

В.С. Коміренко [7, с. 83-84] зазначає про недоліки в формі 5.3 с.-г. і пропонує удосконалити останній варіант реєстрів журнально-ордерної форми обліку та Методичних рекомендацій щодо їх застосування для аграрних підприємств. А саме: у розділі А – «Інші виплати» по рядку 15 вписати: «Депонована заробітна плата». У відомості № 5.3 с.-г. - ввести графу 12 «Разом субрахунок 661», графу 13 «Субрахунок 662», графу 14 «Субрахунок 663», а графу 15 перейменувати на «Всього по рахунку 66». У зв'язку з прийняттям Закону України «Про збір і облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» автор пропонує із відомості № 5.1 с.-г. виключити графи 14 та 15, а графу 16 перейменувати на «Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування». У Відомості 5.4 по рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням» виключити субрахунки 651, 652, 653, 656 і ввести субрахунок 657 «Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування».

Проаналізувавши дослідження вчених, вважаємо доцільним внести зміни в деякі реєстри бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою та привести у відповідність до них Методичні рекомендації і внести зміни до Плану рахунків. Для цього потрібно:

1. Субрахунок 651 "За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування" перейменувати на "Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування". Відповідно до цього й оскільки в реєстрах і методичних рекомендаціях діє ще попередня назва «До пенсійного фонду» - перейменувати графу з субрахунком № 651 форми № 5 Б с.-г., гр. 14 ф. 5.1 с.-г., рядок 31 ф. 5.3 с.-г., р. 1 Відомості № 5.4 с.-г., гр. 5 Звітів № 5.5, 5.6, 5.9 с.-г., р. 2, 13, 28, 42, 47 Звіту № 5.7 с.-г, р. 2, 9, 24, 45 Звіту № 5.8 с.-г. на "Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування".

льнообов'язкове державне соціальне страхування".

2. У зв'язку з відміною в субрахунків 653 і 656 пропонуємо виключити графи за цими субрахунками у ф. № 5 Б с.-г., гр. 16 ф. 5.1 с.-г., р. 32 ф. 5.3 с.-г., р. з 20 по 38 Відомості № 5.4 с.-г., гр. 7 і 8 Звіту № 5.5 с.-г., гр. 7 Звітів № 5.6, 5.9 с.-г., р. 4, 15, 30, 44, 49 Звіту № 5.7 с.-г., р. 4, 11, 26, 47 Звіту № 5.8 с.-г.

3. У ф. 5.3 с.-г.: а) р. 30 перейменувати на «Податок на доходи фізичних осіб» (згідно з Податковим кодексом України); б) ввести нові види оплат у відомість: додати р. 8 «Вартість продукції, виданої працівникам при натуральній формі оплати праці»; р. 8 а - оплата роботи в надурочний час, святкові та неробочі дні; р. 8 б - «Інші нарахування за невідпрацьований час (простої, медогляд та ін.)»; 8 в - «Керівництво бригадою»; 15 - «Оплата перших 5 днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів підприємства»; р. 16 - «Внески підприємств на медичне та пенсійне страхування працівників».

4. До рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» ввести такі субрахунки: 661 «Розрахунки з оплати праці у грошовій формі»; 662 «Розрахунки з оплати праці в натуральній формі»; 663 «Розрахунки з депонентами»; 664 «Розрахунки за іншими виплатами» для детальнішого відображення специфіки грошової й натуральної оплати праці в аграрній галузі. Для посилення аналітичності обліку штатних і позаштатних працівників ввести субрахунки другого порядку до субрахунку 661: 6611 «Заробітна

плата облікового складу»; 6612 «Заробітна плата позаоблікового складу»; 6613 «Інші види виплат». Ввести субрахунки другого порядку до субрахунку 664: 6641 «Виплати за рахунок держсоцстраху»; 6642 «Оплата лікарняних»<sup>1</sup>, 6643 «Матеріальна допомога» - для детальнішого відображення в обліку виплат, що не належать до фонду оплати праці.

**Висновки.** В результаті аналізу досліджень науковців і стану ведення обліку оплати праці аграрних підприємств за журнально-ордерною формою вважаємо, що ця форма обліку має право на існування. Разом із тим діючі реєстри журнально-ордерної форми обліку аграрних підприємств та Методичні рекомендації по їх складанню потребують перегляду й удосконалення з метою посилення їх адаптованості до практики облікового процесу. Нині поштовхом до удосконалення облікових реєстрів попри запити практики слугують також зміни нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку оплати праці в сільськогосподарських підприємствах. Тому вважаємо доцільним внести зміни в деякі реєстри бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою та привести у відповідність до них Методичні рекомендації, а також удосконалити План рахунків бухгалтерського обліку в частині обліку оплати праці. Пропоновані автором напрями удосконалення обліку оплати праці в реєстрах журнально-ордерної форми сприятимуть підвищенню рівня інформативності облікової системи підприємства.

### Список використаних джерел

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon.nau.ua/doc/?doc\\_id=478874](http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=478874).
2. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. № 2464-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>.
3. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1021.6157.0>.
4. Інструкція зі статистики заробітної плати, затверджена Наказом Держкомстату № 5 від 13.01.2004 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0114-04>.
5. Облікова політика підприємства: навч. посіб. / В.М. Жук, Ю.Я. Лузан, В.М. Гаврилюк та ін.; за ред. Ю.Я. Лузана та В.М. Гаврилюка – К.: ТОВ «Юр-Агро-Веста». – 2009. – С. 32-41.
6. Дерій В.А. Форми (системи) обліку та відображення в них витрат і доходів підприємства / В.А. Дерій // Міжнародний зб. наук. праць. – Вип. 1(16). – 2009. – С. 37-46.
7. Коміренко В.С. Обґрунтування необхідності удосконалення журнально-ордерної форми обліку сільськогосподарських підприємств / В.С. Коміренко // Аграрний вісн. Причорномор'я, економічні науки. – 2011. – Вип. № 60. – С. 83-86.

<sup>1</sup> Мається на увазі оплата перших 5 днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів підприємства [4].

8. Мельник Т.Г. Облік, аналіз та аудит праці і її оплати: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Т.Г. Мельник. – К., 2006. – 22 с.
9. Мельянова Л.В. Облік і контроль оплати праці в сільськогосподарських підприємствах: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Л.В. Мельянова. – К., 2010. – 24 с.
10. Моссаковский В.Б. Невирішені питання обліку оплати праці / В.Б. Моссаковский, Т.Б. Кононенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 2. – С. 19-22.
11. Огійчук М.Ф. Інформаційне забезпечення управління підприємницькою діяльністю з застосуванням прогресивних форм бухгалтерського обліку / М.Ф. Огійчук, І.С. Сколотій // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 3. – С. 50-57.
12. Сук Л.К. Форми обліку для підприємств малого бізнесу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://elibrary.nubip.edu.ua/14237/1/L.K.\\_Suk\\_Stat\\_2.pdf](http://elibrary.nubip.edu.ua/14237/1/L.K._Suk_Stat_2.pdf).
13. Шевчук Л.П. Аналіз і контроль формування та використання коштів на оплату праці на підприємствах роздрібної торгівлі: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Л.П. Шевчук. – К., 2010. – 24 с.
14. Шульга Н.В. Облік і аудит розрахунків з оплати праці та аналіз ефективності використання трудових ресурсів: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Н.В. Шульга. – К., 2008. – 24 с.
15. Cairns David. Applying International Accounting Standards 3 rd Edition / David Cairns, Brian Creighton, Ann Daniels. – London. – Lexis Nexis Butterworths Tolley, 2002. – 1178 p.
16. Robert Peace. Auditing state and federal protections for migrant and seasonal agricultural workers // International Journal of Critical Accounting, 2011, vol. 3, issue 1, pages 80-90 <http://www.inderscience.com/offer.php?id=39606>
17. Yoshiaki Jinnai. Rethinking the relationship of accounting to labour and capital // International Journal of Economics and Accounting, 2011, vol. 2, issue 4, pages 373-386 <http://www.inderscience.com/offer.php?id=44384>
18. Raquel Fonseca and Rafael Muñoz. Can the matching model account for Spanish unemployment? // Investigaciones Economicas, 2003, vol. 27, issue 2, pages 277-308 <ftp://ftp.fundacionsepi.es/InvEcon/paperArchive/May2003/v27i2a3.pdf>
19. Muhammad Shahbaz, Muhammad Shahbaz Shabbir and Muhammad Sabihuddin. Butt Effect of financial development on agricultural growth in Pakistan: New extensions from bounds test to level relationships and Granger causality tests // International Journal of Social Economics, 2013, vol. 8, issue 11, pages 707-728 <http://www.emeraldinsight.com/journals.htm?issn=0306-8293&volume=40&issue=8&articleid=17090890&show=abstract>

Стаття надійшла до редакції 19.04.2013 р.

\* \* \*

## Новини АПК

### Фермерам полегшать процедуру одержання в лізинг техніки від провідних світових виробників

Українським аграріям стане легше одержати техніку в лізинг від провідних світових виробників. Для цього Мінагрополітики України розробило нову модель. Зокрема, воно допоможе фінансово наповнити «Укграполізинг» та активізувати його співпрацю з провідними світовими виробниками. Про це повідомив Міністр аграрної політики та продовольства України Микола Присяжнюк.

«Фермеру, який має 150 га землі, не вигідно купувати весь набір техніки за 10 млн грн. Тому ми відпрацювали та узгодили з Кабміном нову модель, яка допоможе залучити кошти на придбання техніки для передачі її в лізинг. Учасниками в організації такої моделі лізингу стануть держава, «Укграполізинг», виробник та кредитори. Для цього Мінагрополітики вестиме переговори з потужними виробниками техніки та допомагатиме «Укграполізингу» знайти необхідне фінансування», – зазначив Міністр.

Микола Присяжнюк додав, що наразі Мінагрополітики працює з такими компаніями, як CLAAS та John Deere, для того щоб їхню техніку фермери змогли отримати в лізинг. Він наголосив, що необхідно зменшити лінійку техніки, яка надається в лізинг, та зробити її оптимальною.

Очільник Міністерства додав, що для якісного та дешевого обслуговування такої техніки держава розробить оптимальну модель МТС. «Ми повернулися до створення МТС, які повинні базуватися не на державних структурах, а на підприємницькій основі. Таким чином можна організувати надання дешевих та якісних послуг для дрібнотоварного та середньотоварного виробника», – зауважив Микола Присяжнюк.

Прес-служба Мінагрополітики України