

емства самі формують і обґрунтовують свої заходи, направлені на відновлення та охорону навколишнього середовища та відображають їх в обліковій політиці. Однак це призводить до зниження ступеня порівнянності фінансових показників різних підприємств і виникнення великої кількості відмінностей у веденні обліку.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Закон України «Про надра» від 27.07.94 р. № 132/94-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua>.
2. Положення про Міністерство екології та природних ресурсів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.
3. П (с) БО 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.
4. П(с)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nibu.factor.ua>.
5. Міжнародний стандарт фінансової звітності 6 (МСФЗ 6) «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://search.ligazakon.ua>.
6. Наказ від 05.07.2002 р. № 312 «Методичні рекомендації визначення сум податкових зобов'язань за непрямыми методами» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua>.
7. П(с)БО 8 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.
8. Концепції бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zhuk.faa.org.ua/article-14>.
9. Амоша А.И., Ященко Ю.П., Чиликин А.И. Развитие угольной промышленности в контексте энергетической стратегии Украины // [А.И. Амоша, Ю.П. Ященко, А.И. Чиликин]. – Донецк : Б. И., 2002. – 237 с.
10. Кузьминский А.Н. Организация бухгалтерского учёта и анализа хозяйственной деятельности / А.Н. Кузьминский, В.В. Сопко. – К. : Вища школа, 1986. – 256 с.

УДК 657.22

**Мельничук О.П.**

*кандидат економічних наук,*

*старший викладач кафедри бухгалтерського обліку*

*Вінницького торговельно-економічного інституту*

*Київського національного торговельно-економічного університету*

## АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ

В статті представлено результати огляду нормативно-правового забезпечення організації обліку щодо витрат на оплату праці підприємства. Виділено основні теоретичні аспекти формування облікової політики підприємства в частині оплати праці. Особливу увагу приділено обліку витрат на формування резерву відпусток.

**Ключові слова:** облікова політика, оплата праці, облік витрат, єдиний соціальний внесок.

### Мельничук О.П. АСПЕКТЫ ОРГАНИЗАЦИИ ЗАТРАТ НА ОПЛАТУ ТРУДА

В статье представлены результаты обзора нормативно-правового обеспечения организации учета относительно расходов на оплату труда предприятия. Выделены основные теоретические аспекты формирования учетной политики предприятия в части оплаты труда. Особое внимание уделено учету расходов на формирование резерва отпусков.

**Ключевые слова:** учетная политика, оплата труда, учет затрат, единый взнос.

### Melnichuk O.P. ASPECTS OF ACCOUNTING FOR LABOR COSTS

The results of review of the normatively-legal providing of organization of account are presented in the article, in relation to charges on the remuneration of labour of enterprise. The basic theoretical aspects of forming of registration politics of enterprise are distinguished in part of remuneration of labour. The special attention is spared to the account of charges on forming of reserve of vacations.

**Keywords:** accounting policies, wages, cost accounting, the only contribution.

**Постановка проблеми.** Оплата праці виступає одним з найважливіших об'єктів бухгалтерського обліку кожного суб'єкта господарювання і багато в чому визначає собівартість готової продукції. При формуванні облікової політики слід враховувати, що прямі витрати на оплату праці входять до виробничої собівартості продукції, а також оплата праці апарату управління цехами, дільницями, відрахування на соціальні заходи включаються до складу загально-виробничих витрат.

Наказ про облікову політику – один із численних документів, який диктує бухгалтеру облікові правила. І хоча його створюють власне на підприємстві, вагомністю та обов'язковістю дотримання він не поступається нормативно-правовим актам. Бухгалтерські стандарти в низці випадків дають право вибору щодо порядку, методу обліку, облікових оцінок тощо.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вагомий внесок у дослідженні теорії, методології обліку

витрат на оплату праці зробили такі відомі вітчизняні вчені, як П.Й. Атамас, М.Т. Білуха, Ю.А. Верига, С.Ф. Голов, Г.М. Давидов, В.П. Завгородній, А.В. Калина, М.В. Кужельний, Ю.А. Кузьмінський.

Н.В. Шульгою проведено дослідження, в ході якого обґрунтовано рекомендації щодо вдосконалення методично-організаційних засад і практики обліку й аудиту розрахунків стосовно оплати праці, а також проаналізовано й уточнено сучасну структуру фонду оплати праці, розкрито організаційний механізм оплати праці.

У працях Т.Г. Мельник розкрито методичні й організаційні засади бухгалтерського обліку праці та її оплати, розглянуто процеси гармонізації та стандартизації обліку розрахунків з оплати праці.

Із зарубіжних учених виділимо М. Армстронга, А.А. Бачуріна, К. Друрі, Т. П. Карпову.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Аспекти теорії та практики обліку й аудиту

розрахунків з оплати праці та аналізу ефективності використання трудових ресурсів залишаються дискусійними, потребують подальших наукових досліджень і розробок у напрямі їх удосконалення. Відповідно, можна сформулювати завдання дослідження, яке полягає у опрацюванні нормативно-правового регулювання оплати праці на підприємстві, обґрунтуванні методичних засад й організаційних аспектів обліку праці та її оплати з врахуванням вимог податкової реформи.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Організація обліку оплати праці повинна бути цілісною, єдиною системою взаємопов'язаних, взаємоузгоджених способів і методів обліку, які охоплюють увесь комплекс облікових процедур з виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації.

Головними задачами бухгалтерського обліку витрат на оплату праці є:

- правильне і вчасне документальне оформлення показників що до виплат працівникам;
- контролювання використанням фонду оплати праці;
- точне нарахування оплати кожному працівникові у відповідності до діючих положень;
- своєчасність і повнота розрахунків з працівниками;
- фіксування витрат робочого часу кожним робітником та обсягу виконаних робіт по підприємству в цілому;
- відповідність відображення оплати праці за об'єктами бухгалтерського обліку;
- достовірне та вчасне складання і подання звітності щодо виплат працівникам [1, с. 325].

Визначення облікових методів, процедур та показників, що фіксуються у наказі про облікову політику, проводиться підприємством самостійно [2]. Головне – забезпечення достовірності висвітлення фактів та операцій у фінансовій звітності для прийняття управлінських рішень.

З 2015 р. введено зовсім інші правила розрахунку податку на прибуток. Замість вже звичного порядку ведення окремого податкового обліку вводиться принципово інший порядок, який ґрунтується на визначенні бази оподаткування податком на прибуток за даними бухгалтерського обліку та його подальшого коригування на визначені законом податкові різниці.

Необхідно звернути увагу на те, що витрати на формування резерву відпусток та інших резервів не відносяться до різниць. Тобто вся їх сума при нарахуванні таких забезпечень впливатиме на оподаткований прибуток.

Відповідно до норм Податкового кодексу України [3], фінансові результати до оподаткування, не коригуються на суму резервів на відпустки персоналу та інші виплати, пов'язані з оплатою праці (пп. 139.1.1, 139.1.2 ПКУ).

Згідно ст. 6 Закону України «Про відпустки» [4], працівник отримує право на щорічну відпустку після відпрацювання ним одного робочого року з дня укладення трудового договору. Відповідно, у суб'єкта господарювання виникають зобов'язання перед таким робітником щодо забезпечення йому оплати відпустки у наступному році.

Згідно до п. 5 П(С)БО 11 [5], зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення. Із прийняттям Наказу МФУ від 25.11.2002 р. № 989

«Про внесення змін у деякі положення (стандарт) бухгалтерського обліку» забезпечення на виплату відпустки обов'язкові для формування на підприємстві (визначення п. 13 П(С)БО 11 змінено з «забезпечення можуть створюватися» на «забезпечення створюються»).

Крім того, Листом Міністерства Фінансів від 09.06.2006 р. № 31-34000-20-25/12321 щодо методології бухгалтерського обліку, сформульовано, що норма, встановлена п. 7 П(С)БО 26 «Виплати працівникам» і п. 13 П(С)БО 11 «Зобов'язання», є імперативною для застосування суб'єктами господарювання.

Забезпечення на виплату відпусток утворюється у тому звітному періоді, в якому у підприємства з'явилося зобов'язання внаслідок минулих подій, оцінка якого може бути достовірно визначена [6].

У наказі про облікову політику необхідно висвітлити рішення про створення резерву відпусток. Відповідно п. 17 П(С)БО 11, використання резерву суб'єктом господарювання проводиться тільки для відшкодування тих витрат, для покриття яких вони були створені (рис. 1).

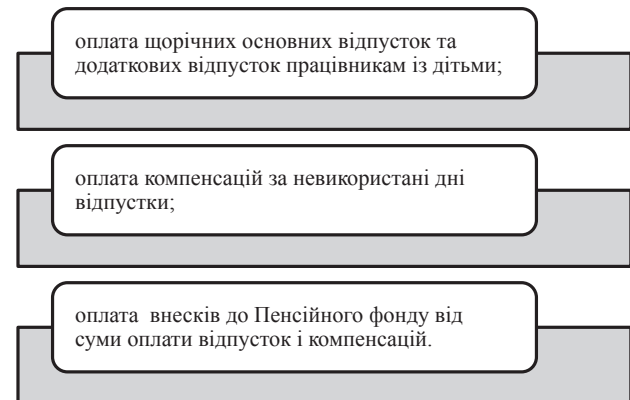


Рис. 1. Напрямки використання забезпечення на виплату відпусток

Других спрямувань використання цього резерву бути не може. Щодо оплати навчальних і творчих відпусток, то ці витрати відносять одразу на витрати відповідного місяця.

Сума забезпечення визначається за обліковою оцінкою ресурсів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), необхідних для погашення відповідного зобов'язання, на дату балансу (п. 16 П(С)БО 11).

Відповідно:

- обчислення суми резерву проводиться на кожну дату балансу;
- сума забезпечення на дату балансу повинна відповідати сумі витрат, пов'язаних з оплатою відпусток;
- якщо сума забезпечення відпусток, створена раніше, не відповідає сумі витрат, що планується на оплату відпусток, така сума резерву підлягає коригуванню.

Для синтетичного обліку коштів, які за рішенням суб'єкта господарювання резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів і включення їх до складу витрат поточного періоду, призначений рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів». На субрахунку 471 відображається облік руху і залишків коштів на оплату щорічних відпусток робітникам «Забезпечення виплат відпусток». Нарахування резерву відображається за кредитом рахунку, а за дебетом – їх використання.

У податковому обліку витрати на оплату відпусток визнаються в момент віднесення частини резерву відпусток на витрати як і в бухгалтерському обліку (Дт 91, 92, 93 Кт 471). Використання резервів відображається за Дт субрахунку 471 у кореспонденції з рахунком 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування» – у періоді фактичного нарахування відпускних персоналу.

Крім того, субрахунок 471 використовується для узагальнення інформації про забезпечення обов'язкових відрахувань (зборів) від забезпечення виплат відпусток на відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

У разі якщо сума нарахованого резерву на оплату відпусток не покрила суми відпускних і ЄСВ, що на них припали, то частка суми відпускних і ЄСВ, котрі не покриваються забезпеченням, відноситься на рахунок витрат поточного періоду (рахунки 91, 92, 93, 94).

Додамо: за перехідними правилами до податкових витрат включаються витрати на оплату відпусток працівникам та інші виплати, пов'язані з оплатою праці, які відшкодовані (мається на увазі виплачені) після 01.01.2015 р. за рахунок резервів і забезпечень, сформованих до 01.01.2015 р. у випадку, якщо такі витрати не були враховані під час визначення об'єкта оподаткування до 01.01.2015 р. (п. 24 підрозділу 4 р. ХХ ПКУ [ 5]). Тож на їхню суму зменшують фінансовий результат до оподаткування.

Елементи облікової політики щодо виплат працівникам регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам».

До складу поточних виплат, що згадуються в П(С)БО 26 «Виплати працівникам» та займають значну частку у сукупності всіх виплат персоналу, належать будь-які виплати працівникам, які вказані в Інструкції зі статистики заробітної плати та в Законі України «Про оплату праці» і які підприємство планує здійснити в найближчі 12 місяців (рис. 2).

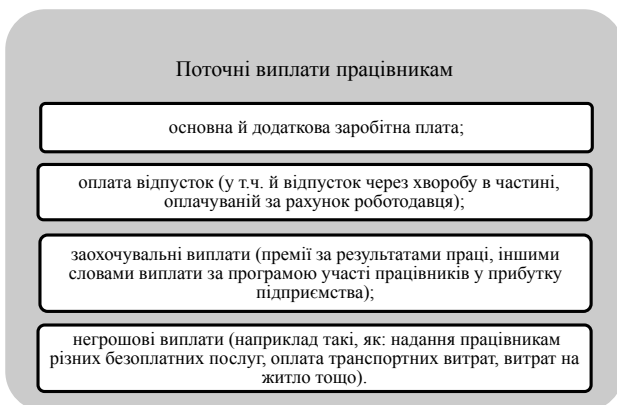


Рис. 2. Поточні виплати працівникам

Бухгалтерський облік витрат на оплату працівників повинен не тільки відображати дотримання особистих інтересів працівників, але й оподаткування: сплату єдиного соціального внеску, податку з доходів фізичних осіб.

Незважаючи на те що уряд пообіцяв роботодавцям зменшення ставки ЄСВ, фактично цього не відбулося. Натомість запропоновано зменшення ставки нарахування ЄСВ, але за дотримання одночасно всіх умов, що в діяльності дуже важко реалізувати. Тео-

ретично запропоновано зменшення підходить лише підприємствам, які виплачують високу зарплату. По Вінницькій області за І квартал 2015 р. подало розрахунок коефіцієнту, що знижує розмір єдиного соціального внеску тільки сім підприємств.

З 01.01.2015 р. до законодавчих актів України внесені зміни щодо посилення відповідальності за порушення законодавства про працю.

До ст. 24 Кодексу законів про працю [7] унесені зміни, відповідно до яких працівник не може бути допущений до роботи без:

- підписання трудового договору, оформленого наказом або розпорядженням власника чи вповноваженого ним органу;

- повідомлення центрального органу виконавчої влади з питань забезпечення формування та реалізації державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування про прийняття працівника на роботу в порядку, установленому Кабінетом міністрів України.

Цим же Законом скасовано норму (ст. 24 КЗпП), згідно з якою трудовий договір між працівником і фізичною особою потрібно було реєструвати в державній службі зайнятості. Тобто фізособи – підприємці тепер мають такі самі обов'язки щодо оформлення найманих працівників, як і юридичні особи.

Трудові книжки тепер обов'язково (ст. 48 КЗпП.) мають бути оформлені й на студентів вищих та учнів професійно-технічних навчальних закладів, які проходять стажування на підприємстві, в установі, організації. Цим категоріям працівників трудова книжка оформлюється не пізніше п'яти днів після початку проходження стажування.

Варто звернути увагу на те, що концептуальною основою бухгалтерського обліку можуть виступати Міжнародні стандарти фінансової звітності для тих підприємств, для яких застосування таких стандартів є обов'язковим згідно із п. 2 ст. 12-1 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [8], а також для тих підприємств, які, відповідно, самостійно визначили доцільним застосування міжнародних стандартів (п. 3 ст. 12-1 цього ж Закону).

Із запровадженням нововведень контролюючі органи наділяються правом проводити перевірку правильності ведення бухгалтерського обліку відповідно до П(С)БО або МСФЗ (пп. 20.1.43 ПКУ) та проводити перевірки правильності й повноти визначення доходів, витрат і фінансового результату до оподаткування згідно за П(С)БО або МСФЗ (пп. 20.1.44 ПКУ). В зв'язку з цим правильність ведення бухгалтерського обліку з 01.01.2015 р. стає важливим питанням для кожного підприємства.

**Висновки з даного дослідження.** Зважаючи на те, що основні права і обов'язки щодо організації оплати праці передано державою підприємствам, це вимагає застосування стандартів, диференційованих систем оплати праці й тарифних умов, які б забезпечували ефективність. Облікова політика має значний вплив на характер розкриттів і думку користувачів звітності. Систематизація принципів, правил, сформованої облікової практики в одному документі є важливим елементом, який сприятиме поліпшенню якості підготовки звітності, підвищенню культури обробки облікової інформації, слугуватиме важливим елементом у ході підготовки приміток до звітності, а також дозволить зовнішнім і внутрішнім користувачам краще зрозуміти принципи, правила підготовки звітності в окремо взятій компанії (або в групі компаній). Тому актуальним питанням є обґрунтування підходу

до формування облікової політики щодо виплат працівникам адекватної ринковим умовам господарювання та вимогам міжнародних і національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Сук Л.К. Організація бухгалтерського обліку : [підручник] / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – К. : Каравела, Піча Ю. В., 2009. – 624 с.
2. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України» від 27.06.2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
3. Податковий кодекс України, затв. Постановою Верховної Ради України від 02.12.10 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
4. Закон України «Про відпустки» від 15.11.1996 р. № 504/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджене Наказом МФУ від 31.01.2000 р. № 20 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0085-00>.
6. Олійник Я.В. Концептуальні засади нормативного забезпечення облікової політики підприємств / Я.В. Олійник // Фінанси України. – 2014. – № 5. – С. 116–126.
7. Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 р. № 322-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України прийнятий Верховною Радою України від 16.07.1999 р. № 996-XIV, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.