

(залишковою) і первісною вартостями орендодавця, що зазначається в договорі операційної оренди. Збільшення залишку рахунку 01 відбувається при взятті на облік основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів, що отримані в оперативну оренду, зменшення – при їхньому поверненні орендодавцю та у випадках перенесення заборгованості перед орендодавцем за орендовані необоротні активи на баланс. Аналітичний облік орендованих необоротних активів ведеться за видами активів.

Таким чином, вартість отриманої ТОВ в операційну оренду земельної ділянки не повинна бути відображена в його балансі та не має бути врахована при розрахунку вартості частини майна товариства, пропорційній частці померлого учасника в статутному фонді, що підлягає виплаті спадкоємцю.

Як показує експертна практика, вибуття (з різних причин) одного з учасників ТОВ має як фінансові, так і правові наслідки. Важливим є те, що невірне ставлення до визначення вартості частки майна товариства, що підлягає виплаті учаснику, якій вибуває, може привести до зменшення статутного капіталу товариства та зменшення його власного капіталу. Це у свою чергу призведе до необґрунтованих утрат і погіршення фінансового стану підприємства.

С. В. Парахіна, науковий співробітник
Севастопольського відділення Харківського НДІСЕ,

О. О. Кузьменкова, науковий співробітник
Севастопольського відділення Харківського НДІСЕ

ПРОВЕДЕННЯ ДОСЛІДЖЕНЬ ЩОДО ВИЗНАЧЕННЯ СЕРЕДНЬОЇ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ ДЛЯ НАРАХУВАННЯ ВИПЛАТ СПІВРОБІТНИКАМ БЮДЖЕТНИХ ОРГАНІЗАЦІЙ

Проаналізовано норми чинного законодавства, що регулюють розрахунок середньої заробітної плати при нарахуванні відпускних, заробітної плати за час відрадянства та інших виплат співробітникам бюджетних організацій. Розглянуто порядок включення до розрахунку заохочувальних виплат.

Проанализированы нормы действующего законодательства, которые регулируют расчет средней заработной платы при начислении отпускных, заработной платы за время командировки и других выплат сотрудникам бюджетных организаций. Рассмотрен порядок включения в расчет поощрительных выплат.

Незважаючи на те, що нарахування відпускних, заробітної пла-

ти за час відрядження й інших виплат, передбачених Порядком розрахунку середньої заробітної плати, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 8 лютого 1995 р. № 100 (із змінами та доповненнями, далі – Порядок № 100), які проводяться, виходячи з середньої заробітної плати, здійснюються в бюджетних установах досить часто та порядок нарахувань широко висвітлено в чинному законодавстві, питання, пов'язані з порядком включення в розрахунок середньої заробітної плати різних заохочувальних виплат, залишаються актуальними.

Останнім часом досить поширеними стали звернення посадових осіб бюджетних установ за консультаціями та роз'ясненнями з питань правомірності включення до розрахунку середньої заробітної плати заохочувальних виплат. Також у практиці судово-економічної експертизи часто виконуються експертні дослідження з питань, пов'язаних з особливостями розрахунку середньої заробітної плати при нарахуванні відпускних, заробітної плати за час відрядження та інших виплат, передбачених Порядком № 100. Це пов'язано з тим, що бюджетні організації оспорюють висновки актів перевірки Контрольно-ревізійного управління в частині нарахування виплат, які проводяться, виходячи із середньої заробітної плати, стосовно включення до розрахунку заохочувальних виплат. При перевірці фінансово-господарської діяльності бюджетних установ у частині правильності нарахувань виплат, які обчислюються, виходячи із середньої заробітної плати відповідно до Порядку № 100, контролюючі органи вважають неправомірним включення тих чи інших заохочувальних виплат до розрахунку середньої заробітної плати.

Наприклад, при перевірці Контрольно-ревізійним управлінням в АР Крим фінансово-господарської діяльності Міської ради було встановлено незаконне преміювання співробітників фінансового відділу на суму 49920,82 грн. Преміювання співробітників даної бюджетної установи проводилось відповідно до Положення про преміювання, розробленого згідно з вимогами Постанови Кабінету Міністрів України «Про упорядкування структури та умов оплати праці працівників апарату органів виконавчої влади, органів прокуратури, судів та інших органів» від 9 березня 2006 р. № 268, Закону України «Про державну службу України» від 16 грудня 1993 р. № 3724-ХІІ, Кодексом законів про працю України. Відповідно до цього Положення розмір щомісячної премії дорівнює середньомісячній заробітній платі. В акті перевірки вказано, що начальник фінансового відділу Міської ради надмірно незаконно нарахував премії через включення до розрахунку середньої заробітної плати для обчислення премії заохочувальних виплат, а саме щомісячних премій за особистий внесок у загальний результат роботи. Таким чином, неоднозначне розуміння норм Порядку № 100 призвело до кримінальної відповідальності начальника фінансового відділу

бюджетної установи, оскільки незаконне преміювання працівників за бюджетні кошти є їх нецільове використання і тягне за собою кримінальну відповідальність, якщо нецільове використання було здійснено в особливих великих розмірах.

У статті розглянуто розрахунок середньої заробітної плати відповідно до Порядку № 100 при різних видах заохочувальних виплат, які враховуються в разі розрахунку середньої заробітної плати.

Відповідно до чинного законодавства працівникам бюджетних організацій можуть виплачуватися премії та винагороди, які мають як систематичний, так і разовий (здійснюються один раз на рік) характер, а також матеріальна допомога (як систематична, так і разова). Усі ці виплати включаються до фонду оплати праці (ФОП).

Статтею 2 Закону України «Про оплату праці» від 24 березня 1995 р. № 108/95-ВР (із змінами та доповненнями) визначено структуру заробітної плати:

— основна заробітна плата – винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і підрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців;

— додаткова заробітна плата – винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні й компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій;

— інші заохочувальні та компенсаційні виплати. До них належать виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами й положеннями, компенсаційні та інші грошові й матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або проводяться понад установлені зазначеними актами норми.

Згідно з Інструкцією зі статистики заробітної плати, затвердженої наказом Держкомстату України від 13 січня 2004 р. № 5 (далі – Інструкція № 5) ФОП складається з: фонду основної заробітної плати; фонду додаткової заробітної плати; інших заохочувальних і компенсаційних виплат. Фонд основної заробітної плати включає нарахування винагороди за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, вироблення, обслуговування, посадових обов'язків). Фонд додаткової заробітної плати включає доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій. До складу фонду додаткової заробітної плати входять згідно з пп. 2.2.2 Інструкції № 5 премії й винагороди, у тому числі за вислугу років, що мають систематичний характер, незалежно від джерел фінансування. Інші заохочу-

вальні й компенсаційні виплати включають винагороди та премії, що мають одноразовий характер, компенсаційні й інші грошові та матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або здійснюються понад встановлених норм.

Таким чином, виходячи з викладеного, відповідно до чинного законодавства незалежно від того, якого виду премії або винагороди виплачуються, такі виплати включаються до ФОП. Причому систематичні премії й винагороди включаються до ФОП як додаткова заробітна плата (п. 2.2 Інструкції № 5), а разові – як інші заохочувальні та компенсаційні виплати (п. 2.3 Інструкції № 5).

Критерії включення до ФОП матеріальної допомоги абсолютно інші. Систематична матеріальна допомога належить до заохочувальних і компенсаційних виплат (пп. 2.3.3 Інструкції № 5), а матеріальна допомога разового характеру, що надається підприємством окремим працівникам, не належить до ФОП (п. 3.31 Інструкції № 5). Оскільки систематичні, разові премії й винагороди, а також систематична матеріальна допомога є складовими ФОП, то природно виникає питання про їхнє включення до розрахунку середньої заробітної плати.

Відповідно до Порядку № 100 розрахунковим періодом для виплат, здійснюваних виходячи з середньої заробітної плати, можуть бути 12 календарних місяців (для оплати всіх видів відпусток і компенсації за невикористану відпустку) або два календарних місяця (у всіх останніх випадках, передбачених Порядком № 100), що передують місяцю, у якому буде здійснено нарахування таких виплат. Причому принцип включення заохочувальних виплат до розрахунку середньої заробітної плати залежно від розрахункового періоду та характеру премій (винагород) неоднаковий.

У п. 4 Порядку № 100 чітко визначено перелік заохочувальних виплат, які не включаються до розрахунку середньої заробітної плати:

— одноразові виплати. До них належать компенсація за невикористану відпустку, матеріальна допомога, допомога працівникам, які виходять на пенсію, вихідна допомога та ін.;

— окремі види премій. До них належать премії за винаходи й раціоналізаторські пропозиції, сприяння впровадженню винаходів і раціоналізаторських пропозицій, упровадження нової техніки та технології, збирання й здавання лому чорних, кольорових і дорогоцінних металів, збирання й здавання на відновлення відпрацьованих деталей машин, автомобільних шин, введення в дію виробничих потужностей і об'єктів будівництва (за винятком премії працівникам будівельних організацій, що виплачуються у складі премій за результати господарської діяльності).

Відповідно до п. 3 Порядку № 100 при обчисленні середньої заробітної плати враховуються тільки виробничі премії та премії

за економію конкретних видів палива, електроенергії й теплової енергії. Премії включаються до заробітку того місяця, на який вони припадають згідно з розрахунковою відомістю на заробітну плату. Премії, які виплачуються за квартал і більш тривалий проміжок часу, при обчисленні середньої заробітної плати за останні два календарні місяці, включаються до заробітку в частині, що відповідає кількості місяців у розрахунковому періоді.

Уключення заохочувальних виплат до розрахунку середньої заробітної плати має свої нюанси, оскільки премії можуть бути нараховані в місяці, який входить до розрахункового періоду, але працівник з поважної причини (або без такої) не відпрацював цей місяць повністю. Крім того, премії й винагороди можуть виплачуватися не тільки за конкретний місяць розрахункового періоду, а й за більш тривалий період (квартал, півріччя, рік). Розглянемо вплив цих та інших особливостей на розрахунок середньої заробітної плати з урахуванням норм Порядку № 100.

Щомісячні премії включаються до заробітної плати того місяця, на який вони припадають згідно з розрахунковою відомістю на заробітну плату. Квартальні й піврічні премії при обчисленні середньої заробітної плати за розрахунковий період, рівний двом календарним місяцям, включаються до заробітку в частині, що відповідає кількості місяців у розрахунковому періоді. У той самий час Порядок № 100 встановлює й обмеження щодо включення суми премії, коли місяць з розрахункового періоду, рівного двом календарним місяцям, відпрацьовано не повністю. У таких випадках заохочувальні виплати мають нараховуватися пропорційно часу, відпрацьованому в розрахунковому періоді.

Разова винагорода за підсумками роботи за рік і вислугу років включаються до середнього заробітку шляхом збільшення заробітку кожного місяця розрахункового періоду на $1/12$ -ту винагород, нарахованих у поточному році за попередній рік. У цьому разі завжди важливо «ідентифікувати» винагороду, $1/12$ -та частина якої додаватиметься до відповідного заробітку певного місяця.

Нерідкими є випадки, коли підприємства з різних причин нараховують винагороду за підсумками року в грудні того самого року. У зв'язку з цим виникають питання щодо включення до розрахунку середньої заробітної плати суми такої передчасно виплаченої винагороди. Порядок розрахунку середньої заробітної плати затверджено нормативним документом, а це означає, що його виконання є обов'язковим. Тому виплата винагороди за підсумками року в грудні не може враховуватися ні для розрахунку середньої заробітної плати, розрахунковий період якої припадає на цей самий рік, ні для розрахунку середньої заробітної плати, розрахунковий період якої припадатиме на наступний рік, оскільки не виконується головна умова включення такої винагороди – нарахування має здійснюва-

тися в поточному році за попередній рік. Така позиція також викладена Міністерством праці та соціальної політики України в листі від 26 січня 2007 р. № 49/13/155-07.

Отже, згідно з чинним законодавством різні заохочувальні виплати становлять ФОП і враховуються при розрахунку середньої заробітної плати у випадках, передбачених Порядком № 100. Повне й обґрунтоване застосування норм Порядку № 100 при вирішенні питань, пов'язаних зі включенням різних заохочувальних виплат до розрахунку середньої заробітної плати, дозволить у подальшому запобігти розбіжностям між експертами, контролюючими органами та фінансовими працівниками бюджетних установ.