

С. І. Дробязко,
д. е. н., доцент, доцент кафедри фінансів та обліку,
Відкритий міжнародний університет розвитку людини "Україна", м. Київ
ORCID ID:/0000-0003-2022-0126

DOI: 10.32702/2306-6806.2020.1.4

ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ ПРАЦІВНИКІВ ПІДПРИЄМСТВА

S. Droblyazko,
Doctor of Economic Sciences, Associate Professor,
Associate Professor Department of Finance and Accounting,
Open University of Human Development "Ukraine", Kyiv, Ukraine

ORGANIZATION OF ACCOUNTING STAFF SALARIES

Розглянуто визначення сутності оплати праці працівників підприємства як об'єкта бухгалтерського обліку. Доведено, що на сучасному етапі заробітна плата не виконує покладені на неї функції, що вимагає нагального втручання з боку держави. Здійснено порівняльний аналіз міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку та виявлено низку розбіжностей, що потребують законодавчого врегулювання в контексті переходу на застосування МСБО. Виокремлено чотири рівня нормативно-правового регулювання обліку розрахунків за виплатами персоналу та проаналізовано зміст їх утворюючих компонентів. Процес бухгалтерського обліку заробітної плати передбачає складання великої кількості типових форм первинних документів, тому у ході роботи було проаналізовано документальне оформлення оплати праці у системі бухгалтерського обліку на підприємстві. Крім того, облік виплат персоналу передбачає ведення синтетичного й аналітичного обліку, з цією метою у Плані рахунків наведено спеціальні субрахунки, які використовуються кожним суб'єктом господарювання. Правильне нарахування заробітної плати вимагає від бухгалтерської служби здійснити всі необхідні утримання з неї. Водночас необхідно керуватися положеннями Податкового Кодексу України, де наведено інформацію щодо застосування та розмірів податкової соціальної пільги, вона є істотною для бухгалтера, оскільки може призвести не тільки до неправильного розрахунку заробітної плати до видачі, але й до неточностей у податкових розрахунках, що потягне за собою накладання штрафів на такий суб'єкт господарювання. Досліджено різні способи обчислення податку на доходи громадян на прикладі провідних країн світу і виявлено суттєві відмінності у порівнянні з українськими реаліями.

Remuneration is the main motivational factor for the work of employees of any enterprise. It depends on her rationality and orderliness that she will perform the functions assigned to her. Therefore, a rational organization of personnel payroll accounting is one of the factors in the effective functioning of the entity, so its accounting issues will always remain debatable and relevant. The definition of the essence of remuneration of employees of the enterprise as an object of accounting is considered. It is proved that at the present stage the wage does not perform the functions assigned to it, which requires urgent intervention by the state. A comparative analysis of international and national accounting standards has been carried out and a number of discrepancies have been identified that require legislative regulation in the context of the transition to IAS. Four levels of regulatory regulation of accounting of payments for personnel payments are distinguished and the content of their forming components is analyzed. The process of accounting for wages involves the preparation of a large number of standard forms of primary documents, so during the work was analyzed documentary pay in the accounting system at the enterprise. In addition, personnel payroll accounting involves synthetic and analytical accounting,

and for this purpose, the Accounts Schedule lists the special subaccounts used by each entity. Proper calculation of wages requires the accounting department to make all necessary deductions from it. At the same time it is necessary to be guided by the provisions of the Tax Code of Ukraine, which provides information on the application and size of the tax social privilege, it is essential for the accountant, since it can lead not only to incorrect calculation of wages before issuance, but also to inaccuracies in the tax calculations, which will result in imposing penalties on such an entity. Different ways of calculating the personal income tax have been investigated using the example of the leading countries of the world and the significant differences in comparison with the Ukrainian realities have been identified.

Ключові слова: виплати персоналу, облік заробітної плати, податкова соціальна пільга, нормативно-правове забезпечення, національні стандарти.

Key words: staff payments, payroll, tax social benefits, regulatory support, national standards.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Заробітна плата — це основне джерело доходів найманих працівників у сучасному світі й вона залишатиметься ним і надалі, оскільки через свої особливі властивості відіграє вирішальну роль у розвитку всіх галузей господарства. На сучасному етапі кризотворчі процеси в економіці, особливо у сфері соціально-трудових відносин, призвели до того, що заробітна плата не виконує покладені на неї функції, зокрема, соціальну, яка полягає у задоволенні людиною своїх потреб через доходи у вигляді заробітної плати.

Наразі головний напрям обліку витрат на оплату праці полягає у забезпеченні управлінського персоналу підприємства необхідною та своєчасною інформацією з метою прийняття обґрунтованих та раціональних рішень щодо ефективного використання найманої робочої сили. Саме ці проблемні питання і обумовлюють актуальність обраної теми дослідження.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Критичний аналіз фахової літератури свідчить, що у сучасній методології обліку виплат працівникам підприємства всі існуючі проблеми бухгалтерського обліку виплат персоналу на мікрорівні наявні у відсутності раціонального організаційно-методичного забезпечення організації обліку цього сегменту: чітке формування облікової політики виплат персоналу [1; 2], актуальні первинні документи щодо винагород працівникам [3], використання сучасної методики обліку виплат [4], формування ефективних облікових потоків між підрозділами [5], складання та надання звітної інформації [6]. Саме багатоаспектність цієї проблеми зумовило різноманітність наукових досліджень.

МЕТА І ЗАВДАННЯ СТАТТІ

Мета роботи полягає у систематичному дослідженні, критичній оцінці теоретичних положень та чинної практики організації обліку заробітної плати на підприємстві.

Відповідно до поставленої мети роботи передбачено виконання таких завдань: дослідити економічний зміст заробітної плати як об'єкту бухгалтерського обліку; ознайомитися з нормативно-правовим забезпеченням обліку заробітної плати на підприємстві; проаналізувати особливості організації бухгалтерського обліку та оподаткування заробітної плати.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Виплати працівникам — це всі форми компенсації, що надаються суб'єктом господарювання працівникові в обмін на надані послуги або виконані роботи. Провідне місце серед виплат такого виду займає заробітна плата, дефініція якої є відмінною у працях різних науковців та практиків.

Заробітна плата — це основне джерело доходів найманих працівників у сучасному світі й вона залишатиметься ним і надалі, оскільки через свої особливі влас-

тивості відіграє вирішальну роль у розвитку всіх галузей господарства. Мета заробітної плати полягає у: відтворенні робочої сили, стимулюванні продуктивності праці та вирішенні суспільних соціальних потреб. У більшості випадків результативність використання існуючого творчого і кваліфікаційного потенціалу працівників залежить від наукової обґрунтованості форм і методів оплати праці, що використовуються на підприємстві.

Проаналізувавши вищезазначене, можна стверджувати, що категорія "виплати персоналу" та "заробітна плата" не є тотожними. Ці категорії не співвідносяться між собою як частина та ціле, вони є в певній мірі залежними одна від одної, але мають різний структурний зміст. Виплати персоналу виступає у вигляді явища, яке підкреслює процесуальність дії, а заробітна плата є кінцевим результатом цієї дії.

Складовими механізми регулювання виплат персоналу є такі елементи: державне регулювання; колективно-договірне регулювання, що передбачене генеральною, галузевими, регіональними угодами; колективними договорами на рівні суб'єктів господарювання; трудовими договорами з найманими працівниками; механізм визначення індивідуальної заробітної плати на конкретному підприємстві (в структурному підрозділі) через тарифну систему або безтарифну модель, нормування праці, форми і системи оплати праці й преміювання.

На рисунку 1 наведено рівні нормативного регулювання розрахунків з оплати праці.

Елементами державного регулювання розрахунків з оплати праці в Україні є: мінімальна заробітна плата; інші державні норми та гарантії стосовно оплати праці (робота в надурочний час, святкові та вихідні дні й за час виконання державних обов'язків); умови визначення частини доходу, що має спрямовуватися на оплату праці; міжгалузеві співвідношення в оплаті праці; умови та розміри оплати праці в організаціях державного сектору економіки; максимальні розміри посадових окладів керівників державних суб'єктів господарювання; рівень оподаткування підприємств і доходів працівників. Не менш важливими є соціальні гарантії працівника, що полягають у: бюджетному фінансуванні освіти, культури, закладів охорони здоров'я і фізичної культури (базовий рівень надання послуг); формуванні фондів соціального страхування (пенсійне, медична допомога, допомога на випадок безробіття); запровадженні допомоги сім'ям з низьким доходом; застосуванні різних форм компенсації підвищення цін (орієнтація на найбільш вразливі верстви населення) та обмеженої індексації; забезпеченні функціонування дієвої системи працевлаштування та допомоги на випадок безробіття.

Рівень договірного регулювання оплати праці працівників, на відміну від державного механізму регулювання, передбачає використання системи угод, укладання яких здійснюється на державному (генеральна уго-

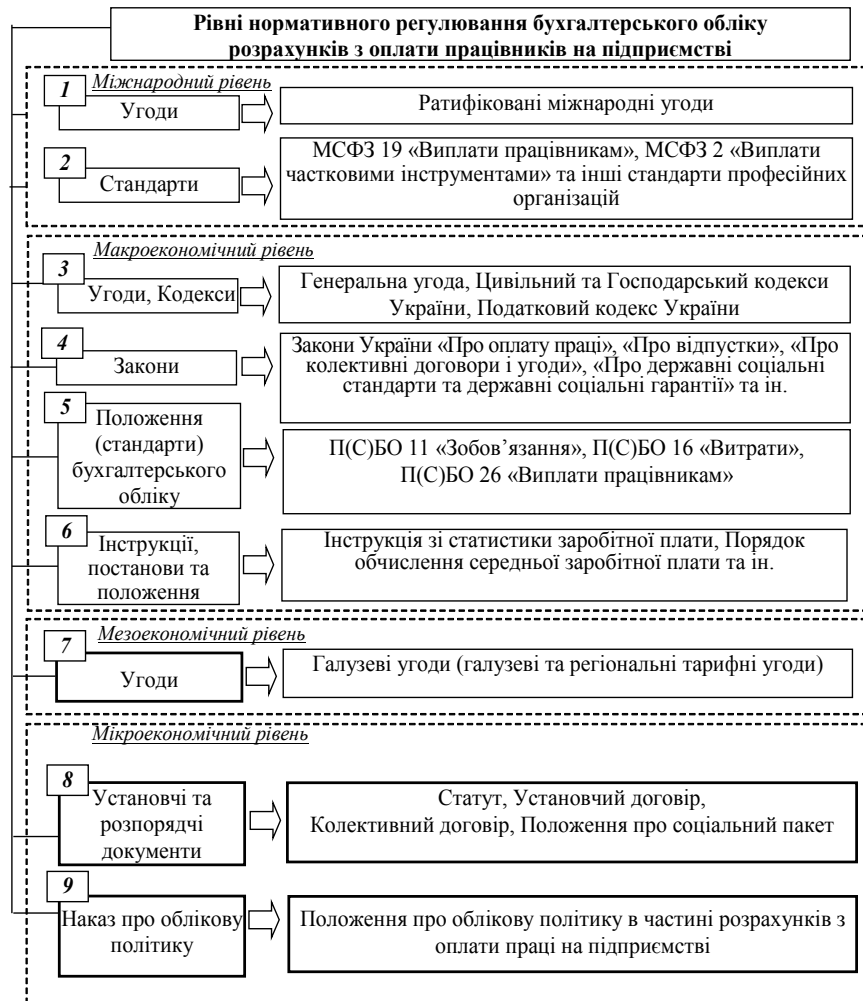


Рис. 1. Рівні нормативно-правового регулювання обліку розрахунків за виплатами персоналу підприємства

Джерело: узагальнено автором.

да), галузевому (галузева угода), регіональному (регіональна угода) та виробничому (колективний договір) рівнях у відповідності до Закону України "Про колективні договори і угоди" [7].

Бухгалтерський облік виплат працівникам та розкриття інформації про такі виплати у фінансовій звітності підприємства на міжнародному рівні здійснюється, спираючись на МСБО 19 "Виплати працівникам" [8]. Цей стандарт не розглядає звітність за програмами пенсійного забезпечення і має пряме відношення тільки до обліку виплат працівникам. У той час, як регулювання цього питання на національному рівні здійснюється із застосуванням положень, наведених у П(С)БО 26 "Виплати працівникам" [9]. Попри те, що національні стандарти були розроблені, спираючись на міжнародну практику, відмінності між ними все ж таки є.

Можна зробити висновок, що зміст МСБО 19 "Виплати працівникам" має певні відмінності у порівнянні з П(С)БО 26 "Виплати працівникам". В обох нормативних документах зазначені поточні виплати персоналу, які підприємства мають виплачувати протягом 12 місяців, до них відносять: основну та додаткову заробітні плати й інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

Однак у національному стандарті не зазначена інформація щодо конкретного переліку виплат працівникам після закінчення трудової діяльності та інших довгострокових виплат. Тому, на наш погляд, необхідно додати цю інформацію, спираючись на міжнародний стандарт, у якому зазначено, що до виплат після закінчення трудової діяльності належать: виплати за пенсійними планами, а також планами медичного страхуван-

ня та іншими соціальними програмами, що забезпечують працевлаштування певні гарантії колишнім працівникам після їх виходу на пенсію. Наявність таких розбіжностей зумовлена національними особливостями та не одноразовими спробами наблизити положення міжнародної практики до вітчизняних реалій. Що стосується структури, то у МСБО 19 вона є більш змістовною та розбудованою, ніж у П(С)БО 26, та містить обґрунтування всіх питань, що розглядаються.

Проведений аналіз законодавчої та нормативно-правової бази України про договірне регулювання оплати праці показав, що вона є недосконалою та потребує доопрацювання. Прикладом є Закон України "Про оплату праці", який дозволяє оплату праці нижче від норм, які визначені у генеральній та інших угодах, це також суперечить механізму договірного регулювання оплати праці [10].

Варто зауважити, що колективні договори, що укладаються на виробничому рівні, охоплюють понад 60% працюючих в Україні, однак вони залишаються формальними інструментами захисту прав робітників. Тому навіть на підприємствах, де вони укладаються, можуть міститися суперечливі чинному законодавству положення, що уможливають виплату місячної тарифної ставки (окладу) працівнику на нижчому рівні, ніж це передбачено галузеву угодою, а це призводить до паралізації договірного регулювання оплати праці відповідного рівня.

Під внутрішніми нормативними документами, що регулюють облік виплат персоналу, розуміються накази по підприємству, що засвідчують факт працевлаштування конкретної фізичної особи на цьому підприємстві, штатний розпис тощо.

Таблиця 1. Шкала податку на доходи населення США

Оподатковуваний дохід, долари				Податкові ставки, %
Подружжя (спільні доходи)	Подружжя (окремі доходи)	Глава сім'ї	Одинокі	
До 18150	До 9075	До 12950	До 9075	10
18151-73800	9076-36900	12951-49400	9076-36900	15
73801-148850	36901-74425	49401-127550	36901-89350	25
148851-226850	74426-113425	127551-206600	89351-186350	28
226851-405100	113426-202550	206601-405100	186351-405100	33
405101-457600	202551-228800	405101-432200	405101-406750	35
Більше 457601	Більше 228801	Більше 432201	Більше 406751	39,8

Джерело: складено за даними [4].

Обліком виплат персоналу у системі рахунків називають ведення синтетичного обліку нарахувань та розподілу заробітної плати, утримань та обчислення суми, що буде безпосередньо виплачена "на руки" працівникам, й віднесення її на відповідний рахунок витрат за статтями й об'єктами калькулювання.

Ведення синтетичного обліку розрахунків з оплати праці здійснюється із застосуванням рахунку 66 "Розрахунки за виплатами працівникам". Цей рахунок передбачає ведення узагальненої інформації щодо розрахунків з оплати праці працівників, що входять як до облікового, так і до необлікового складу суб'єкта господарювання, а також за всіма видами об'єктів: починаючи від безпосередньої виплати заробітної плати, премії, допомоги у разі втрати працездатності і закінчуючи веденням обліку невиплаченої вчасно суми з каси та іншими поточними виплатами.

Ведення аналітичного обліку за цим рахунком передбачає можливість деталізації інформації за кожним працівником підприємства, видами виплат й утримань. На підприємствах із значним штатним складом аналітика може буди доволі громіздкою, оскільки відповідний аналітичний рахунок відкривається кожного разу, коли оформлюється новий співробітник. Тому варто пам'ятати, що сума усіх нарахувань та утримань за аналітичними рахунками має відповідати синтетичному рахунку 66 "Розрахунки за виплатами працівникам".

Значення бухгалтерських документів з оплати праці полягає в тому, що вони є: основою для підтвердження реалізації факту господарського життя пов'язаного з оплатою праці; засобом передачі розпорядження від розпорядника до виконавця (щодо нарахування, виплати заробітної плати); джерелом інформації у разі здійснення контролю, оскільки без підписів осіб, на яких покладені контрольні функції, документ не дійсний; доказом у разі суперечок між працівниками та роботодавцем, а також у разі документальних перевірок.

Розглянемо зарубіжний досвід у сфері оподаткування фізичних осіб. У Великобританії, Італії, Швеції та Швейцарії оподаткування доходів фізичних та юридичних осіб здійснюється загально-прибутковим податком, а США, Франція, Німеччина використовують стягнення прибуткового податку із доходу фізичних осіб. Водночас цьому загальному у світі використовується дві системи формування прибуткового податку — шедулярна та глобальна. Перша передбачає розподіл доходів залежно від джерел на частини (шедули), кожна з них оподатковується окремо та відбувається стягнення двох податків: основного (з використанням прогресивних ставок) та додаткового (з використанням прогресивних ставок). Найбільш розповсюдженою є друга система, яка передбачає стягнення прибуткового податку із сукупного (річного) доходу з використанням прогресивної шкали ставок.

У США, наприклад, оподатковується або окрема особа, або сім'я за соціальною шкалою, що наведена у таблиці 1.

Характерна особливість оподаткування доходів громадян у США полягає у тому, що один і той самий податок стягується до бюджетів різних рівнів, більш того, його

Таблиця 2. Шкала податку на заробітну плату Німеччини

Податкові таблиці	Розмір доходу платника	Ставка податку
Нульова	До 2871 для одиноких і до 5742,8 євро для сімейних	Звільнені від податку
Нижня пропорційна	Від 2871 для одиноких і до 4140 євро для сімейних	10%
Прогресивна	Від 4141 і до 6135 євро для одиноких і відповідно подвоєних сум для сімейних	Лінійне зростання від 19% до 53%
Верхня пропорційна	Понад 61355 для одиноких і 122710 євро для сімейних	53%

Джерело: складено за даними [4].

розмір може варіюватися в залежності від штату. За рахунок цього податку федеральний бюджет поповнюється на 45-48%. Як помітно з табл. 1 використовується змішано-прогресивна шкала. У 2017 році американський президент Дональд Трамп, висунув проєкт реформи, у якому пропонувався скоротити сім існуючих ставок до трьох — 10%, 25% та 35%, а також підвищити розмір неоподаткованого доходу сімейних пар до 24 тис. дол. на рік.

Великобританія використовує шедулярну систему оподаткування доходів. У межах системи передбачено 6 шедулів, до кожного з яких застосовуються різні механізми оподаткування. Ставка податку може різнитися в залежності від річного доходу: 20%, 25%, 40%. З 01.04.2010 року через фінансову кризу та потребу у збільшенні суми податкових надходжень, була введена ставка у розмірі 50% для доходів, що перевищують 150 тис. фунтів стерлінгів на рік.

Третя частина всіх податкових надходжень Німеччина формується за рахунок податку на заробітну плату. Шкалу податку наведено у таблиці 2.

Водночас у Німеччині використовується поділ населення на класи з врахуванням видів діяльності. Усього виокремлюється 6 класів: одинокі працюючі без дітей; одинокі, розлучені, овдовілі люди, які мають на утриманні дитину; подружні пари, якщо в сім'ї працює один із подружжя. Якщо працюють обоє, один із них за спільною згодою переходить у п'ятий клас; обоє з подружжя працюють, але обкладаються окремо; обоє з подружжя працюють, але один із них обкладається за третім класом; працюючі, які отримують заробітну плату в кількох місцях.

ВИСНОВКИ

Отже, заробітна плата — це основне джерело грошових доходів найманих працівників і разом з тим, це певна частка витрат суб'єкта господарювання та найефективніший засіб заохочування працівника до високопродуктивної праці. Тому бухгалтерській облік заробітної плати та відповідних утримань й нарахувань з неї має бути чітко налагоджений на кожному підприємстві, оскільки це дуже складна ділянка облікового процесу, яка вимагає чіткого та достовірного документування таких об'єктів, як відпрацьований час, вироблена продукція, виконані роботи, надані послуги та їх оплати.

Отже, система регулювання оплати праці має велику кількість проблем, вирішення яких має здійснюватися, передусім на законодавчому рівні. Серед найгостріших питань варто виокремити: порушення гарантій на оплату праці, що встановлюються державою, дискримінація в оплаті праці працівників державного сектору економіки, численні прогалини чинного законодавства тощо. Рівень правової регламентації, компетентність й творча активність управлінських кадрів у відповідній сфері, достатньо глибокі знання законодавчої бази та соціальних аспектів господарювання забезпечують ефективне та продуктивне провадження будь-якої діяльності. А ефективність функціонування виробництва та соціальний захист працівників також забезпечується формуванням відповідних індивідуальних та колективних матеріальних стимулів, провідною формою реалізації яких і виступає заробітна плата.

Проаналізувавши системи оподаткування з ПДФО у різних країнах, варто наголосити, що основним правилом податкової системи є прозорість та відкритість. Проведене дослідження показало, що цей податок може представлятися як один або кілька податків, стягуватися із застосуванням прогресивної шкали, включатися до місцевих або загальнодержавних податків та направлятися до одного або декількох суб'єктів оподаткування, від чого і залежить його регулятивна ефективність. Проте для українських сучасних реалій найважливішою базою оподаткування ПДФО залишається заробітна плата, тому необхідним є подальше удосконалення механізмів адміністрування ПДФО, що буде сприяти підсиленню ролі цього податку.

Література:

1. Garbowski M., Drobyazko S., Matveeva V., Kyiashko O., Dmytrovska V. (2019). Financial Accounting of E-Business Enterprises. Academy of Accounting and Financial Studies Journal. Vol. 23 Issue: 2. URL: <https://www.abacademies.org/articles/financial-accounting-of-ebusiness-enterprises-8223.html>
2. Drobyazko S. (2018). Accounting management of enterprises' own of in the conditions of legislative changes. Economics and Finance, 10, 4—11.
3. Drobyazko S. (2018). Features of tourism services accounting structuring in the information-oriented society. Economics and Finance, Vol., 6, 44—49.
4. Van der Voet J. & Vermeeren B. (2017). Change management in hard times: Can change management mitigate the negative relationship between cutbacks and the organizational commitment and work engagement of public sector employees? The American Review of Public Administration, 47 (2), 230—252.
5. Reader T.W., Mearns K., Lopes C. & Kuha J. (2017). Organizational support for the workforce and employee safety citizenship behaviors: A social exchange relationship. Human Relations, 70 (3), 362—385.
6. Al Mamun C.A. & Hasan M.N. (2017). Factors affecting employee turnover and sound retention strategies in business organization: A conceptual view. Problems and Perspectives in Management, 15 (1), 63—71.
7. Про колективні договори і угоди: Закон України від 01.07.1993 р. № 3356-ХІІ (редакція від 01.01.2015). URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3356-12>
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 (МСБО 19). Виплати працівникам IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. URL: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_011
9. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 26 "Виплати працівникам" (редакція від 10.01.2012). URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG8346.html
10. Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР (редакція від 01.01.2017). URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80>

References:

1. Garbowski, M. Drobyazko, S. Matveeva, V. Kyiashko, O. and Dmytrovska, V. (2019), "Financial Accounting of E-Business Enterprises", Academy of Accounting and Financial Studies Journal, Vol. 23, no. 2, <https://www.abacademies.org/articles/financial-accounting-of-ebusiness-enterprises-8223.html>
2. Drobyazko, S. (2018), "Accounting management of enterprises' own of in the conditions of legislative changes", Economics and Finance, vol.10, pp. 4—11.
3. Drobyazko, S. (2018), "Features of tourism services accounting structuring in the information-oriented society", Economics and Finance, vol. 6, pp. 44—49.
4. Van der Voet, J. and Vermeeren, B. (2017), "Change management in hard times: Can change management mitigate the negative relationship between cutbacks and the organizational commitment and work engagement of public sector employees?", The American Review of Public Administration, vol. 47(2), pp. 230—252.
5. Reader, T. W. Mearns, K. Lopes, C. and Kuha, J. (2017), "Organizational support for the workforce and employee safety citizenship behaviors: A social exchange relationship", Human Relations, vol. 70 (3), pp. 362—385.
6. Al Mamun, C. A. and Hasan, M. N. (2017), "Factors affecting employee turnover and sound retention strategies in business organization: A conceptual view", Problems and Perspectives in Management, vol. 15(1), pp. 63—71.
7. Verkhovna Rada of Ukraine (1993), The Law of Ukraine "On Collective Agreements and Contracts", available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3356-12> (Accessed 15 Dec 2019).
8. IASB (2012), "International Accounting Standard 19 (IAS 19). Payments to employees", available at: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_011 (Accessed 15 Nov 2019).
9. Ministry of Finance of Ukraine (2012), Order "On Approval of Accounting Regulation (Standard) 26 "Payments to employees", available at: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG8346.html (Accessed 15 Nov 2019).
10. Verkhovna Rada of Ukraine (1995), The Law of Ukraine "On Remuneration of Labor", available at <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80> (Accessed 15 Dec 2019).

Стаття надійшла до редакції 24.12.2019 р.

www.dy.nayka.com.ua

Електронне фахове видання

ДЕРЖАВНЕ УПРАВЛІННЯ
удосконалення та розвиток

Виходить 12 разів на рік

включено до переліку наукових фахових видань України
з питань **ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ**
(Категорія «Б»)

Наказ Міністерства освіти і науки України
від 28.12.2019 №1643

e-mail: economy_2008@ukr.net

тел.: (044) 223-26-28

(044) 458-10-73