

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ
НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ ЗАОЧНОЇ ТА ПІСЛЯДИПЛОМНОЇ ОСВІТИ
КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

Освітній ступінь «Магістр»

на тему: «ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ
ПРАЦІВНИКАМ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ У
ПРИВАТНО-ОРЕНДНОМУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОМУ
ПІДПРИЄМСТВІ ІМ. ШЕВЧЕНКА ВОЛИНСЬКОЇ ОБЛАСТІ»

Виконав: студент 2 курсу, групи Оп – 21 маг

Спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

ДАВИДЧУК К.М.

(Прізвище та ініціали)

Керівник: к.е.н., доцент ПРОКОПИШИН О.С.

(Прізвище та ініціали)

Рецензент: _____

(Прізвище та ініціали)

ЛЬВІВ 2022

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ
НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ ЗАОЧНОЇ ТА ПІСЛЯДИПЛОМНОЇ ОСВІТИ
КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

Освітній ступінь «Магістр»

Спеціальність **071 «Облік і оподаткування»**
(шифр і назва напрямку підготовки, спеціальності)

ЗАТВЕРДЖУЮ

Зав. кафедри _____
(підпис)

д.е.н., професор Гнатишин Л.Б.
(звання, ступінь, прізвище та ініціали)

«17» травня 2022 року

ЗАВДАННЯ
на кваліфікаційну роботу студенту

ДАВИДЧУК КАТЕРИНИ МИКОЛАЇВНИ

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи «ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ У ПРИВАТНО-ОРЕНДНОМУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОМУ ПІДПРИЄМСТВІ ІМ. ШЕВЧЕНКА ВОЛИНСЬКОЇ ОБЛАСТІ»

Керівник роботи ПРОКОПИШИН ОКСАНА СТЕПАНІВНА, к.е.н., доцент,
(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

затверджені наказом ЛНУП від «30» червня 2022 року № 137/К-С

2. Строк подання студентом роботи до «12» грудня 2022 року

3. Вихідні дані до роботи нормативно-правові та літературні джерела за темою роботи, дані аналітичного та синтетичного обліку, річна фінансова та статистична звітність за результатами діяльності підприємства, методичні рекомендації.

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити)

ВСТУП

1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

1.1. Ретроспектива теоретичних підходів щодо сутності розрахунків за виплатами працівникам

1.2. Система оподаткування доходів фізичних осіб та принципи її побудови

1.3. Нормативно-правове регулювання обліку та оподаткування розрахунків за виплатами працівникам

2. СУЧАСНИЙ СТАН ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ ТА АНАЛІЗ ДІЯЛЬНОСТІ ПОСП ІМ. ШЕВЧЕНКА....

2.1. Організаційно-економічна характеристика досліджуваного господарства

2.2. Особливості організації первинного обліку розрахунків за виплатами працівникам

2.3. Аналітичний та синтетичний облік розрахунків за виплатами працівникам у сільськогосподарських підприємствах

2.4. Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) та особливості справляння з виплат працівникам відповідно до чинного законодавства

2.5. Стан екологічної безпеки та заходи щодо його покращення

3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ

3.1. Шляхи оптимізації та регулювання обліку й оподаткування розрахунків за виплатами працівникам

3.2. Вдосконалення обліку розрахунків за виплатами працівникам із застосуванням сучасних інформаційних систем

4. ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ

4.1. Аналіз стану охорони праці

4.2. Планування заходів з покращення охорони праці та їх фінансування

4.3. Економічна ефективність заходів з покращення охорони праці

4.4. Безпека в надзвичайних ситуаціях

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

5. Перелік графічного матеріалу рисунки, таблиці

6. Консультанти розділів проекту (роботи)

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
З екологічної безпеки			
З охорони праці та захисту населення			

7. Дата видачі завдання «17» травня 2022 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів дипломної роботи	Строк виконання етапів роботи
1.	Отримання завдання. Вивчення рекомендованої літератури по темі КР. Написання аналітичного огляду. Вивчення об'єкту. Аналіз існуючого стану (складання програми; написання пояснювальної записки; підготовка ілюстративних матеріалів для кваліфікаційної роботи).	17.05.22-30.06.22
2.	Розробка перспективного рішення та його обґрунтування (написання перспективної частини; виготовлення планової основи для основного варіанту роботи).	01.07.22-05.09.22
3.	Розробка та обґрунтування пропозицій щодо реалізації роботи. Розробка питань з екологічної безпеки, з охорони праці та захисту населення (написання висновків і пропозицій з реалізації роботи; питань з охорони праці і захисту населення; кінцеве редагування пояснювальної записки; оформлення кінцевого варіанту роботи та інших графічних матеріалів, які представляються до захисту перед ЕК).	06.09.22-07.11.22
4.	Кінцеве оформлення кваліфікаційної роботи (здача пояснювальної записки керівнику КР; виправлення його зауважень; здача КР на рецензування; кінцеве оформлення ілюстративних матеріалів, таблиць).	08.11.22-28.11.22
5.	Підготовка до захисту перед ЕК. Пробний захист на випускній кафедрі (написання доповіді й погодження її з керівником КР; виправлення зауважень у графічній частині).	29.11.22-12.12.22

Студент _____
(підпис)

ДАВИДЧУК К.М.
(прізвище та ініціали)

Керівник проекту (роботи) _____
(підпис)

ПРОКОПИШИН О. С.
(прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

У кваліфікаційні роботі визначено ретроспективу теоретичних підходів щодо сутності розрахунків за виплатами працівникам. Представлено систему оподаткування доходів фізичних осіб та принципи її побудови. Висвітлено нормативно-правове регулювання обліку та оподаткування розрахунків за виплатами працівникам. Проведено характеристику організаційної структури та аналіз діяльності досліджуваного сільськогосподарського підприємства. З'ясовано особливості організації первинного, аналітичного та синтетичного обліку розрахунків за виплатами. Відображено особливості справляння податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) з виплат працівникам відповідно до чинного законодавств. Розроблено шляхи оптимізації та регулювання обліку й оподаткування розрахунків за виплатами працівникам. Підготовлено рекомендації щодо вдосконалення обліку розрахунків за виплатами працівникам із застосуванням сучасних інформаційних систем.

Ключові слова: розрахунки за виплатами працівникам, доходи фізичних осіб, оплата праці, соціальні платежі, організація обліку, оцінка, діяльність підприємства, сільське господарство, виробництво, інформаційні системи, показники, методика визначення.

SUMMARY

The qualification paper outlines the retrospective of the theoretical approaches to the essence of calculations of payments to employees. The work presents a system of taxation of people's earnings and principles of its establishment. The authors describe legal regulation of accounting and taxation of the calculations of payments to employees. The research provides characteristics of the organizational structure and analysis of activities of the studied agricultural enterprise. The article defines peculiarities of the organization of primary, analytical and synthetic accounting of the calculations of payments to employees. The work also reveals specificity of income taxes of physical persons (ITPP) on the payments to employees according to the current legislation. The authors suggest ways of optimization and regulation of accounting of the calculations of payments to employees and provide recommendations on improvement of the accounting of calculations of payments to employees by applying modern information systems.

Key words: payroll transactions, earnings of individuals, payment for work, social payments, organization of accounting, estimates, performance of the enterprise, agriculture, production, automation, indices, methods of examination.

УДК 631.162:631.11(477.82)

Кваліфікаційна робота: 100с. текстової частини, 11 рисунків, 13 таблиць, 83 позиції літературних джерел, додатки.

«Організація обліку розрахунків за виплатами працівникам та оподаткування доходів фізичних осіб у приватно-орендному сільськогосподарському підприємстві ім. Шевченка Волинської області»

Давидчук К.М. – Кваліфікаційна робота. Кафедра обліку та оподаткування – Дубляни, Львівський НУП, 2022.

Текстова частина охоплює вступ, чотири розділи, висновки і пропозиції, список використаних джерел.

В першому розділі висвітлено теоретичні аспекти розрахунків за виплатами працівникам та оподаткування доходів фізичних осіб, представлено нормативно-правове регулювання їх обліку та оподаткування.

В другому розділі проведено аналіз діяльності досліджуваного підприємства. Описано сучасний стан організації та методики обліку і оподаткування розрахунків за виплатами працівникам. Висвітлено особливості справляння податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) з виплат працівникам відповідно до чинного законодавства. Охарактеризовано стан екологічної безпеки та запропоновано заходи щодо його покращення.

У третьому розділі запропоновано шляхи оптимізації та регулювання обліку й оподаткування розрахунків за виплатами працівникам із застосуванням сучасних інформаційних систем.

У четвертому розділі – аналіз стану охорони праці та безпеки в надзвичайних ситуаціях.

На основі опрацювання теоретичного та практичного матеріалів зроблено відповідні висновки та конкретні пропозиції.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ.....	11
1.1. Ретроспектива теоретичних підходів щодо сутності розрахунків за виплатами працівникам.....	11
1.2. Система оподаткування доходів фізичних осіб та принципи її побудови	19
1.3. Нормативно-правове регулювання обліку та оподаткування розрахунків за виплатами працівникам	26
2. СТАН ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ ТА АНАЛІЗ ДІЯЛЬНОСТІ ПОСП ІМ. ШЕВЧЕНКА....	31
2.1. Організаційно-економічна характеристика досліджуваного господарства	31
2.2. Особливості організації первинного обліку розрахунків за виплатами працівникам	41
2.3. Аналітичний та синтетичний облік розрахунків за виплатами працівникам у сільськогосподарських підприємствах	50
2.4. Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) та особливості справляння з виплат працівникам відповідно до чинного законодавства.....	56
2.5. Стан екологічної безпеки та заходи щодо його покращення.....	61
3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ	70
3.1. Шляхи оптимізації та регулювання обліку й оподаткування розрахунків за виплатами працівникам	70
3.2. Вдосконалення обліку розрахунків за виплатами працівникам із застосуванням сучасних інформаційних систем	74
4. ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ	80
4.1. Аналіз стану охорони праці.....	80
4.2. Планування заходів з покращення охорони праці та їх фінансування	83
4.3. Економічна ефективність заходів з покращення охорони праці.....	85
4.4. Безпека в надзвичайних ситуаціях.....	87
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ.....	89
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	93
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність дослідження. У діяльності підприємства персонал має надзвичайно важливе значення, він являє собою головну рушійну силу для досягнення мети і завдань, що поставлені власником підприємства. Тому перед керівниками та відповідними підрозділами підприємств постає актуальне завдання – створення ефективної команди, яка б цілеспрямовано працювала на те, щоб досягти головної мети підприємства.

У цьому процесі важлива роль безумовно належить оплаті праці персоналу. Нині проблеми оплати праці загострюються ще й тому, що розмір і регулярність виплат для більшості суб'єктів господарювання нерідко забезпечують фактично «виживання» їхньому персоналу, а не тільки впливають на перспективи розвитку самих цих підприємств.

Низьким рівнем оплати праці руйнується двоєдиність процесу розвитку, яка полягає в економічному зростанні і одночасному зростанні добробуту населення, знижується якість робочої сили, руйнується трудовий потенціал, звужується внутрішній ринок, зумовлюються примітивізація потреб, відтік за кордон кваліфікованих молодих працівників, стимулюється розвиток тіньових процесів. А з іншого боку, неоправдано високий рівень оплати праці персоналу призводить до перевитрат і зниження прибутковості для власника підприємства.

Зміни в економічному й соціальному розвитку України вимагають істотних змін і в політиці у сфері оплати праці, соціального захисту та підтримки працівників. Зокрема, суттєві зміни у 2017 р. внесено в поняття «мінімальна заробітна плата». Категорією «заробітна плата» охоплюються всі види заробітків, а також доплати, надбавки, премії та соціальні пільги, що нараховані в грошовій та натуральній формах, включно з грошовими сумами, що відповідно до законодавства нараховуються працівникам за невідпрацьований час (щорічна відпустка, святкові дні тощо).

Регулювання доходів громадян відбувається з урахуванням принципів, які дають змогу стимулювати трудову діяльність, підвищувати якість системи управління завдяки використанню регуляторів, які вибірково й цілеспрямовано впливають на будь-який вид доходу чи категорію населення.

Таким чином, актуальність обраної теми зумовлюється тим, що належний облік та правильне оподаткування розрахунків за виплатами працівникам дають змогу визначити мотивацію працівників підприємства, знайти оптимальне співвідношення між рівнем заробітної плати та рівнем продуктивності праці, проводити правильні розрахунки сум належних обов'язкових платежів до бюджету.

Мета дослідження – визначення порядку ведення обліку розрахунків за виплатами працівникам та оподаткування доходів фізичних осіб, розроблення рекомендацій щодо їх удосконалення.

Для досягнення мети дослідження було поставлено такі **завдання**:

- ✓ дослідити теоретичні підходи щодо визначення сутності розрахунків за виплатами працівникам в ретроспективі;
- ✓ з'ясувати базові принципи оподаткування доходів фізичних осіб та розкрити їхню сутність;
- ✓ висвітлити нормативно-правове регулювання обліку та оподаткування розрахунків за виплатами працівникам;
- ✓ дати характеристику організаційно-економічної діяльності досліджуваного сільськогосподарського підприємства;
- ✓ визначити особливості організації первинного, аналітичного й синтетичного обліку розрахунків за виплатами працівникам;
- ✓ розкрити суть податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) й особливості його справляння з виплат працівникам згідно з чинним законодавством;
- ✓ оцінити стан екологічної безпеки та заходи щодо його покращення;
- ✓ окреслити напрями оптимізації й регулювання обліку та оподаткування розрахунків за виплатами працівникам;

✓ застосувавши сучасні інформаційні системи, удосконалити облік розрахунків за виплатами працівникам;

✓ проаналізувати стан охорони праці та безпеки в надзвичайних ситуаціях.

Об'єктом дослідження є господарська діяльність приватно-орендного сільськогосподарського підприємства ім. Шевченка Волинської області в частині системи обліку та оподаткування розрахунків за виплатами працівникам.

Предметом дослідження є теоретичні основи, методика і практика бухгалтерського обліку та оподаткування розрахунків за виплатами працівникам.

Методи дослідження. У роботі було використано такі загальнонаукові методи пізнання: спостереження, вимірювання взаємозв'язків, порівняння, узагальнення, абстракції, індукції і дедукції, поєднання аналізу й синтезу, історичного і логічного підходів (з метою дослідження сутності оплати праці і розрахунків з оплати праці, механізму організації оплати праці, структури заробітної плати та фонду оплати праці, основних елементів бухгалтерського обліку розрахунків, що пов'язані з нею), а також спеціальні методи: економічного аналізу, економіко-математичні – переважно під час з'ясування ефективності використання трудових ресурсів у досліджуваному підприємстві.

Інформаційну базу дослідження становлять законодавчі і нормативні акти, якими регламентуються облік розрахунків за виплатами працівникам і порядок оподаткування, матеріали науково-практичних конференцій, наукові праці зарубіжних і вітчизняних учених, періодичні видання, статистична інформація, річна звітність досліджуваного господарства.

Наукова новизна одержаних результатів характеризується подальшим розвитком науково-теоретичних положень щодо формулювання сутності обліково-аналітичної категорії «розрахунки з оплати праці» та практичних підходів до організації процесу обліку праці, її оплати та розрахунків за виплатами працівникам, що спрямовано на підвищення достовірності звітних показників. Зокрема:

✓ запропоновано на протывагу ПДФО імплементувати у вітчизняну податкову систему комплексний податок на доходи фізичних осіб, що забезпечить мінімізацію оподаткування доходів працівників сільськогосподарських підприємств та нівелює деформуєчий вплив податкового адміністрування на поведінку фізичних осіб в контексті вибору ними способу економічної діяльності, а саме: праці за наймом, самостійної підприємницької діяльності, операцій із цінними паперами, здавання майна в оренду тощо;

✓ обґрунтовано специфіку організації системи обліку розрахунків за виплатами працівникам сільськогосподарських підприємств та оподаткування їхніх доходів, яка враховує особливості сільськогосподарської діяльності та умови праці у рослинництві і тваринництві;

✓ удосконалено підходи до формування облікової політики в частині обліку розрахунків за виплатами працівникам, які передбачають персоналізацію за місцями, відпрацьованим часом, обсягом виробленої продукції, а також належне документальне забезпечення, оптимізацію і регулювання нарахування та оподаткування заробітної плати;

✓ обґрунтовано доцільність і переваги використання вітчизняних програмних продуктів для ведення кадрового обліку та розрахунків з оплати праці, зокрема MASTER: Бухгалтерія.

Практичне значення одержаних результатів дослідження полягає в тому, що розроблено пропозиції щодо вдосконалення обліку оподаткування розрахунків за виплатами працівникам та їх впровадження і використання в діяльності підприємства. В сучасних умовах господарювання практичне застосування цих рекомендацій дасть змогу забезпечити належний порядок у розрахунках за виплатами працівникам сільськогосподарських підприємств.

Дипломна робота складається зі вступу, чотирьох розділів, висновків і пропозицій, списку використаних джерел, додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

1.1. Ретроспектива теоретичних підходів щодо сутності розрахунків за виплатами працівникам

Формування належних індивідуальних та колективних матеріальних стимулів, що свою основною формою реалізації мають оплату праці персоналу різних категорій, насамперед сприяє забезпеченню ефективності функціонування й соціального розвитку суб'єктів господарювання (трудова колективів).

Проблеми оплати праці були ще з XVII ст. і досі є дуже актуальними для населення. Ці проблеми протягом кількох століть розглядаються зарубіжними і вітчизняними вченими. Англійський економіст, один з основоположників класичної політичної економії У. Петті на початку XVII ст. зазначав, що основним джерелом багатства разом із землею є праця. Заробітна плата розглядалася ним як ціна праці. На відміну від представників школи меркантилізму, які просто схвалювали законодавство, яким фіксувався максимальний розмір заробітної плати, учений намагався зрозуміти «природну ціну праці», і розмір її, на його думку, визначається вартістю засобів існування працівника [22, с. 474-477]. Уільям Петті вважав, що для того, щоб змушувати працівників постійно працювати, заробітна плата має дорівнювати вартості мінімальних засобів до існування. Але водночас вона повинна і забезпечувати прибуток та можливість накопичувати капітал.

У своїх наукових пошуках К. Маркс виділяв такий аспект системи оплати праці: при наймі працівника роботодавець оплачує вартість робочої сили, а не вартість продукту праці працівника. Робоча сила – це здатність людини до праці. Вона являє собою такий товар, споживання якого створює вартість. Робоча сила є сукупністю фізичних та духовних властивостей людини, які

застосовуються нею для виробництва споживчих вартостей. Робоча сила в будь-якому суспільстві становить основний елемент продуктивних сил, але лише в умовах ринкової економіки стає товаром [28, с. 516].

Основу сучасного розуміння суті заробітної плати заклали А. Сміт і Д. Рікардо. На думку А. Сміта, заробітна плата являє собою ціну праці, в основі якої лежить вартість засобів існування, що необхідні для життя працівників та виховання ними дітей, щоб ті згодом замінили цих працівників на ринку праці [60, с. 572]. Отже, А. Сміт трактує угоду, укладену між капіталістом та працівником, як продаж останнім своєї праці, фактично зводячи заробітну плату до вартості робочої сили.

За часів Д. Рікардо і А. Сміта детально вивчалися питання розподілу праці, які знайшли своє висвітлення в теорії цінності і теорії попиту-пропозиції. Згідно з теорією цінності, величину мінової вартості необхідно виводити з інтенсивним зростанням потреб людей. У ній знаходять свій початок ідеї про конкретну цінність, а також про залежність цінності виробничих благ від цінності споживчих благ. Згідно з теорією попиту-пропозиції, рівень мінової вартості потрібно встановлювати не на підставі попиту й пропозиції, а виходячи з теорії витрат виробництва – мінова вартість складається з таких витрат, як заробітна плата та середній прибуток.

Економісти – представники країн з розвинутою ринковою економікою нині обґрунтовують рівні заробітної плати переважно зі співвідношень між попитом на працю і її пропозицією. Вони вважають, що людину не можна розглядати як суто товар. Але, водночас, необхідно визнати, що люди свої послуги за певну ціну здають в оренду. Ці послуги виражаються безпосередньо в мускульній енергії певного працівника, його інтелекті, рівні кваліфікації, професійної майстерності, у його досвіді тощо. Платою за послуги працівників є певні ставки заробітної плати [62].

Заробітна плата зазвичай є єдиним джерелом доходу більшості людей у кожній країні і є основою матеріального добробуту працівника та його сім'ї. В економіці України за основу реформування оплати праці можна прийняти,

наприклад, ринково-виробничу теорію заробітної плати, згідно з якою роботодавці можуть визначати оптимальний для свого підприємства розмір заробітної плати найманих працівників, а працівники, відповідно, мають змогу правильно оцінити «рівень справедливості» і суспільну цінність свого заробітку. Зрозуміло, що з метою досягти якомога вищого рівня ефективності виробництва роботодавці прагнуть зменшити витрати на оплату праці, але цей процес стримуватиметься загальноприйнятим рівнем заробітної плати для найманих працівників [62].

Таким чином, видатні вчені різних часів запропонували певні теоретичні основи оплати праці. Це, зокрема:

✓ трудова теорія вартості (А. Сміт, Д. Рікардо), згідно з якою праця є вимірником вартості товару, вартість визначається не конкретною працею однієї людини, а середніми витратами праці для певного рівня розвитку виробництва, витрати праці входять у ціну товару;

✓ теорія граничної продуктивності. На думку Дж. Кларка, у стані рівноваги дохід кожного виробничого фактору відповідає його граничній продуктивності, яка дорівнює зміні продуктивності, яка, своєю чергою, дорівнює зміні виробництва продукту при додаванні або відніманні одиниці цього фактору (звідси й поняття граничності) за умови, що кількість інших факторів залишається незмінною;

✓ теорія К. Маркса базується на тому, що заробітна плата є перетвореною формою вартості товару «робоча сила», визначається суспільно необхідними умовами її відтворення з урахуванням навчання персоналу для трудової діяльності, залежить від співвідношення попиту і пропозиції на робочу силу, інтенсивності, складності та продуктивності праці;

✓ теорія вільної конкуренції. Л. Вальрас, А. Парето визнавали можливість поступок з боку підприємців щодо підвищення заробітної плати працівникам під загрозою страйків. Але наступний вплив капіталу з галузей з підвищеною заробітною платою, заміна живої праці на машинну зведе заробітну плату до ринкового рівня;

✓ сучасні ринкові теорії. Учені У. Мітчелл, Ф. Феттер відстоювали необхідність планування ринкового виробництва. Праця є фактором виробництва, заробітна плата – ціною використання праці. Людина розглядається як форма капіталу. Оплата праці гарантує мінімальну заробітну плату. Набирають ваги різні види соціальних винагород. Зростає і важливість внутрішньої винагороди за працю – задоволення людини від праці. Зростають інвестиції в людський капітал. Поширюються гнучкі форми оплати праці, виплата премій за індивідуальні і колективні результати праці. Заохочується участь працівників у прибутках і капіталі фірм. Розвиваються форми організації праці в єдиній команді. Поширюються партнерські трудові відносини (трипартнерство). Середній рівень заробітної плати диференціюється за країнами, регіонами, видами діяльності; формується під впливом конкуренції на ринку праці [62].

На думку сучасних вчених Д.П. Богині і Г.Т. Кулікова, розглядати поняття «заробітна плата» потрібно з різних позицій, оскільки сутність його складна і багатогранна.

По-перше, заробітна плата, як економічна категорія, відображає відносини роботодавця і найманого працівника щодо розподілу новоствореної вартості. Тут доречніше було б вживати поняття «оплата праці», яке, крім заробітної плати, охоплює й інші витрати на робочу силу.

По-друге, найточніше відповідатиме терміну «заробітна плата» таке загальноновизнане визначення: це винагорода або заробіток, що обчислений у грошовому вираженні, який роботодавець за трудовим договором сплачує працівникові за виконану роботу або роботу, яку має бути виконано.

По-третє, заробітна плата в умовах ринкової економіки – це елемент ринку праці, який складається в результаті взаємодії попиту на працю та її пропозиції і виражає ринкову вартість використання найманої праці. У цьому розумінні найчастіше вживаються усереднені показники ставок оплати одиниці праці (наприклад, людино-години) певної якості [2, с.132-137].

Як зазначає частина науковців, для розуміння поняття «заробітна плата» необхідне врахування таких принципових положень:

✓ формування заробітної плати відбувається на стику відносин сфер виробництва та обміну робочої сили;

✓ заробітною платою повинен забезпечуватися обсяг життєвих благ, який об'єктивно необхідний для ефективного функціонування виробництва та відтворення робочої сили і який працівники можуть одержати в обмін на їхню працю;

✓ заробітна плата є важливою складовою виробництва, позаяк її рівень пов'язаний і з потребами працівника, і з виробничим процесом та його результатами, завдяки яким формуються засоби для відтворення робочої сили;

✓ заробітну плату можна вважати одночасно і мікроекономічною, і макроекономічною категорією.

Науковець Г.О. Швиданенко дає таке визначення терміна «оплата праці» – це будь-який заробіток, обчислений, як правило, у грошовому вираженні, який за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану роботу або надані послуги. Складається оплата праці з основної заробітної плати та додаткової оплати праці. Розміри оплати праці найманого працівника залежать від результатів його праці та від кінцевих результатів господарської діяльності підприємства. При цьому рівень основної заробітної плати працівника визначається тарифними ставками, посадовими окладами, відрядними оцінками, а також доплатами і надбавками в розмірах, що не перевищують встановлені чинним законодавством показники, і залежить від результатів праці працівника, а рівень додаткової оплати переважно залежить наслідків діяльності підприємства. До додаткової оплати праці належать премії, інші компенсаційні та заохочувальні виплати та надбавки й доплати, які не передбачені чинним законодавством чи встановлені понад дозволені ним розміри [13, с. 201].

«Вартість робочої сили (витрати на її відтворення), – стверджує О. Воронін, – це, насамперед, абстрактна, теоретична категорія. Взаємовідношення між

роботодавцем і найманим працівником на ринку праці мають схожість з орендними відносинами. Роботодавця цікавить не стільки повна вартість майна (робочої сили), скільки величина плати за її використання (оплата праці) упродовж терміну оренди, оскільки орендодавець (найманий працівник) залишається власником своєї робочої сили» [5, с. 29].

В економічній теорії заробітна плата (оплата праці) – це ціна робочої сили, що відповідає вартості предметів споживання та послуг, які забезпечують відтворення робочої сили, задовольняючи фізичні й духовні потреби працівника та членів його сім'ї.

Оскільки існують різні трактування заробітної плати, то значний вплив на відображення її в обліку має економіко-правове визначення поняття оплати праці.

Функції заробітної плати також розкривають її економічний зміст. Їх завдання і призначення відображено в додаток А.

Законом України «Про оплату праці» (ст. 2) [54] визначається структура заробітної плати – це основна заробітна плата, додаткова, а також інші заохочувальні та компенсаційні виплати (додаток Б).

Отже, заробітна плата за своїми видами поділяється на основну, додаткову та інші заохочувальні й компенсаційні виплати.

Як зазначено у ст. 2 Закону України «Про оплату праці» [54], основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки).

Для того щоб нарахувати основну заробітну плату для працівників, яким встановлено відрядну оплату праці, окрім табельних даних, потрібні дані про виробіток та розцінки за проведені роботи. Розраховуючи заробітну плату фахівця за повний робочий місяць, необхідно знати встановлений йому згідно з наказом по підприємству оклад; за неповний робочий місяць – цей оклад треба поділити на кількість робочих днів у місяці, отримавши таким чином денну заробітну плату, яку належить помножити на кількість відпрацьованих ним

робочих днів відповідно до табельних даних. Заробітна плата виплачується як за відпрацьований, так і за невідпрацьований час (оплата відпусток, вихідна допомога) (рис. 1.1).

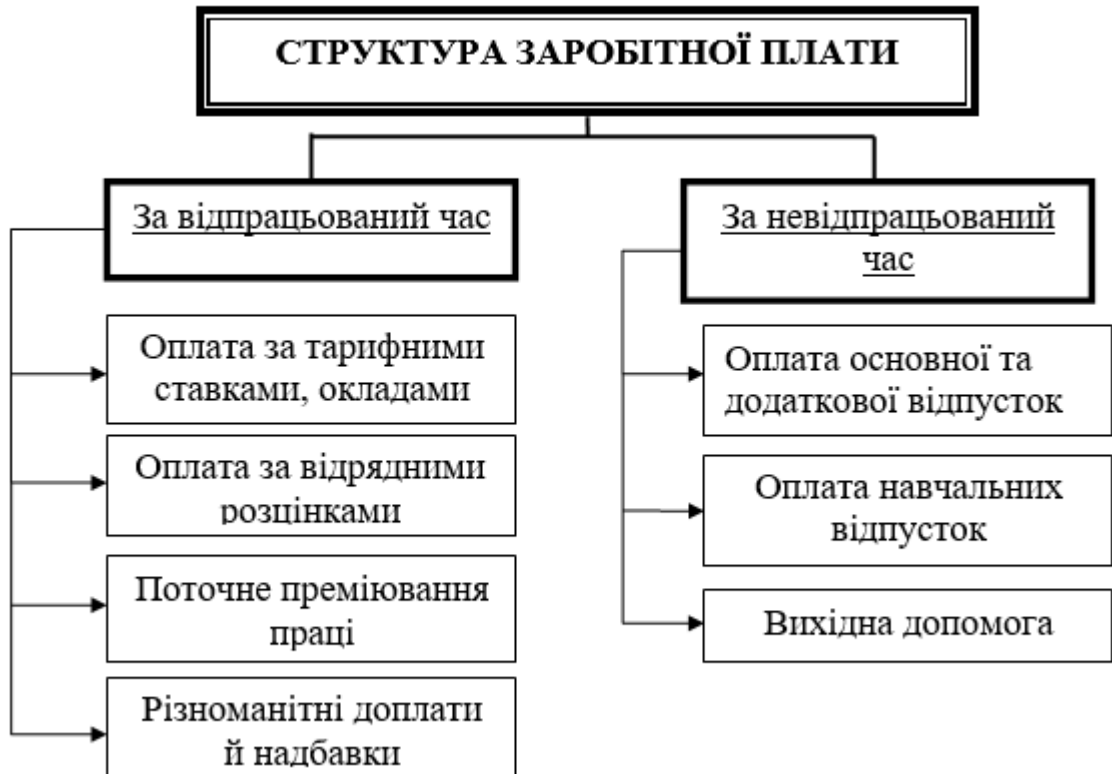


Рис. 1.1. Структура оплати праці [54]

Підставою здійснення оплати праці є: законодавчі й інші нормативні документи; генеральна угода на державному рівні; галузеві, генеральні угоди; трудові договори.

Розмір заробітної плати залежить від кількості, якості й результатів праці. Ця залежність встановлюється формами та системами оплати праці, які є важливими елементами механізму визначення індивідуальної заробітної плати. З одного боку, ці елементи являють собою з'єднувальну ланку між тарифною системою і нормуванням праці, а з іншого боку, вони виступають як засіб досягнення необхідних якісних показників.

Система оплати праці охоплює дві підсистеми: погодинну та відрядну (рис. 1.2).

персоналом підприємства встановленого обсягу робіт чи повністю відпрацьованого ним встановленого часу має обов'язково бути нарахований і виплачений.

Розмір мінімальної заробітної плати встановлюється Кабінетом Міністрів України на початку календарного року. Однак він може змінюватися впродовж календарного року. Так, рівень мінімальної заробітної плати у 2022 р. становив 6500,00 грн, а з жовтня 2022 р. – 6700, 00 грн.

Заробітна плата є найважливішим мотиваційним засобом у підвищенні зацікавленості працівників досягати високих результатів праці, надавати якісні послуги, підвищувати продуктивність праці, збільшувати обсяги виробництва продукції. Незважаючи на безліч досліджень, що стосуються трактувань сутності заробітної плати, особливості її нарахування й виплати в галузі сільськогосподарського виробництва потребують подальшого дослідження, адже вдосконалення оплати праці працівників сільськогосподарських підприємств та її підвищення є потужним стимулом розвитку економіки України.

1.2. Система оподаткування доходів фізичних осіб та принципи її побудови

У податкових системах переважної більшості країн світу податок на доходи фізичних осіб належить до основних податків. Він є важливим економічним важелем держави, з допомогою якого забезпечується необхідний обсяг надходжень до бюджетів усіх рівнів; регулюється рівень доходів і структура особистого споживання та рівень заощаджень громадян; стимулюється раціональне використання одержаних доходів.

Податок на доходи фізичних осіб більшою мірою, ніж будь-який інший податок, може реалізувати основні вимоги справедливості в оподаткуванні. Це вважається його основною перевагою. Оскільки він практично охоплює всі категорії населення і всі можливі форми доходу, то забезпечує принцип

загальності оподаткування, а також відповідає принципу рівномірності оподаткування, позаяк сума податку безпосередньо залежна від платоспроможності платника. Інші види й форми податків лише певною мірою наближаються до такої залежності.

Податок є достатньою гнучким, регулярно надходить до бюджету; не зумовлює спотворення цін. А окрім того, він якнайбільше задовольняє вимогу визначеності оподаткування, адже за розміром свого доходу кожен знає, коли і скільки йому доведеться платити.

Однак, попри всі переваги податку на доходи як для держави, так і для її громадян, йому притаманна низка недоліків, що пов'язані з особливостями об'єкта оподаткування й механізму стягнення, а це створює суттєві можливості для ухилення від сплати цього податку.

Як зазначає І.І. Янжул, «...якби можливо було на практиці точно обчислити дійсний дохід кожного платника, то прибутковий податок був би ідеальним видом оподаткування. Але, на жаль, без жодних сумнівів можна зазначити, що за сучасних умов економічного життя та суспільної моралі, точне визначення чистого доходу кожного платника для фінансової адміністрації є неможливим. Ця обставина і становить найважливіший недолік прибуткового податку» [69]. Тому для боротьби з ухиленням від оподаткування у кожній податковій системі оподаткування доходів громадян зазвичай піддається змінам.

Систему оподаткування доходів фізичних осіб розглядатимемо як сукупність елементів, які входять до її складу і завдяки поєднанню та комбінуванню яких забезпечують реалізацію регулятивного й фіскального потенціалу, що притаманний податку. Зазначена система в кожній країні має свої особливості, які зумовлені історичними, економічними, політичними й іншими чинниками. Однак під час побудови й удосконалення системи оподаткування доходів фізичних осіб застосовують деякі загальні принципи:

1. Усі платники податків поділяються на резидентів і нерезидентів, при цьому резиденти несуть повну податкову відповідальність зі світового

(глобального) доходу, а нерезиденти – обмежену.

2. Для розрахунку податкових зобов'язань платника як вихідну базу використовують його сукупний річний дохід, до якого входять усі види доходів, які ця фізична особа отримала впродовж податкового (фінансового) року з джерел, що зазначені в податковому законодавстві.

3. Сукупний річний дохід платника податку не співпадає з оподатковуваним доходом, до якого застосовується чинна шкала ставок податку. Оподатковуваний дохід завжди менший від сукупного річного доходу на суму дозволених згідно із законодавством вирахувань.

4. Крім податкових вирахувань зі сукупного доходу застосовують також податкові кредити (тобто зменшення зобов'язань щодо сплати податку в обсязі, що еквівалентний частці витрат поточного податкового періоду, які спрямовувались на певні цілі – охорону здоров'я, освіту тощо).

5. Право вибору виконання зобов'язань з податку на доходи надається на індивідуальній або спільній основі.

В обчисленні податку основні відмінності мають місце під час визначення: складу й обсягу доходу, який підлягає оподаткуванню; складу й характеру податкових пільг під час підрахунку розміру оподаткованого доходу; шкали податкових ставок; одиниці оподаткування (тобто оподаткування спільного доходу подружжя чи доходу окремо кожного члена сім'ї). Зазначимо, що в різних податкових системах для досягнення конкретної поставленої мети ці елементи податку можуть мати найрізноманітніші поєднання.

Для справляння податку на доходи необхідно передусім теоретично визначити дохід як об'єкт оподаткування. Можна знайти в науковій літературі декілька таких визначень, однак жодне з них не можна вважати таким, що використовується як єдине і загальноприйняте. Розвиток наукових підходів щодо визначення доходу як об'єкта оподаткування відбувався передусім у межах класичної фінансової школи у двох наукових напрямках – теорії джерел і теорії приросту чистої вартості.

Теорію джерел запропонував ще в XIX ст. Б. Фьюстінг (B. Fuisting). Згідно з нею дохід є сумою грошових і товарних потоків, які надходять до індивіда з постійних джерел [1, с. 287-288]. Це була одна з перших спроб визначити дохід для цілей оподаткування. Однак недоліком цієї концепції було те, що нею не враховувалося збільшення платоспроможності особи, яке пов'язане з надходженнями, що мають разовий або тимчасовий характер (спадщина, дарування, дохід від продажу майна, від інших операцій). З часом вчені обґрунтовували необхідність і важливість знайти таке визначення поняття доходу як об'єкта оподаткування, яке б якнайбільшою мірою могло характеризувати платоспроможність індивіда.

Тому у 1896 р. німецький вчений Г. фон Шанц (G. Schantz) розробив теорію надходжень фактичного майна (теорію чистого збільшення вартості майна), яка набула найбільшого поширення серед усіх підходів щодо визначення такої категорії, як особистий дохід фізичної особи за певний період часу. Відповідно до цієї теорії показником платоспроможності індивіда можна вважати лише сукупний дохід від усіх джерел, а не тільки з постійних. Подальший розвиток вона одержала в 1921 р. у працях Р. М. Хейга (R. M. Haig) та в 1938 р. в працях Г. С. Саймонса (H.C. Simons), американських економістів, і отримала назву «модель Шанца-Хейга-Саймонса» [81; 76; 82]. На думку цих вчених, дохід – це «алгебраїчна сума ринкової вартості прав, реалізованих у споживанні, та зміни у вартості наявних прав власності між початком і кінцем періоду, що розглядається» [82, с. 50; 79, с. 141]. Виходячи з цього визначення, всі без винятку види доходів, які одержував платник, повинні включатися до складу об'єкта оподаткування. У фінансовій літературі вживається назва «визначення комплексного доходу», який охоплює: заробітну плату працівників, які працюють за наймом; додаткові виплати в натуральній та грошовій формах в межах трудового найму, які відмінні від заробітної плати; доходи від капіталу (відсотки, дивіденди, рента, орендна плата); доходи від приросту капіталу (тобто від реалізації майна, об'єктів інтелектуальної власності, від зростання курсової вартості акцій тощо); доходи від

підприємницької діяльності; соціальні трансфери (соціальна допомога, пенсії, стипендії тощо); дохід від користування предметами довгострокового використання; вироблені й спожиті у власному домогосподарстві блага; спадщина і дарування [65, с. 13-14].

При визначенні об'єкта податку на доходи таке широке формулювання поняття доходу необхідне, щоб не лише забезпечувався принцип справедливості оподаткування, а й щоб мінімізувати деформуючий вплив податку загалом на економіку країни. Хоча запропонована концепція є теоретично обґрунтованою, на практиці її реалізацію можна забезпечити лише частково, адже деякі складові доходу із соціально-політичних і технічних міркувань до податкової бази зовсім не включаються, тому вона є набагато вужчою, ніж обґрунтовано теорією.

У сучасному світі концепція ринкового доходу К. Тіпке, Й. Ланга, Р. Вітманна, Х. Руппе є найпоширенішою концепцією доходу як об'єкта оподаткування. При цьому ринковий дохід – це дохід, одержаний за результатами діяльності, яка спрямована на збільшення майна, що є результатом реалізації наміру в одержанні прибутку. Відповідно до цієї концепції, ринковий дохід як об'єкт оподаткування охоплює такі види доходів: від підприємницької (ненайманої) діяльності, від найманої діяльності та доходи від капіталу (від приватного майна).

Обов'язковою умовою у визначенні оподатковуваного доходу, згідно з концепцією ринкового доходу, є зменшення його на суму обов'язкових витрат із життєзабезпечення: витрати на утримання членів сім'ї платника, що є матеріальнозалежними від нього; неоподатковуваний мінімум доходів; витрати на сплату внесків до пенсійного фонду та фондів обов'язкового соціального страхування (ці витрати є витратами на життєзабезпечення в тому разі, якщо платник втратив можливість працювати).

Що стосується неоподатковуваного мінімуму доходів, ми вважаємо, що теоретично його розмір повинен визначатися прожитковим мінімумом, однак

на практиці він залежить від таких двох основних чинників, як рівень розвитку країни та фіскальні потреби держави.

Крім вирахувань, які носять нормативний характер і які не вважають пільгами, під час визначення оподаткованого доходу застосовуються в усіх країнах і вирахування пільгового характеру. Згідно з термінологією, яку використовують податкові експерти ОЕСР, податкові вирахування бувають стандартні і нестандартні [38, с. 141-142; 12, с. 213-215].

Щоб вибрати той чи інший метод оподаткування, потрібно оцінити їх з позиції не лише справедливості, а й також ефективності, цебто впливу на стимули до праці, заощаджень та інвестицій, що пов'язані з розміром граничної податкової ставки. Тому критерію ефективності не відповідає метод оподаткування, яким передбачається об'єднання доходів та підвищення внаслідок цього рівня їх оподаткування.

Вибір одиниці оподаткування тісно пов'язаний із структурою податкових ставок. В оподаткуванні доходів фізосіб можуть використовуватися і прогресивні, і пропорційні ставки. І питання полягає в тому, яка ставка – прогресивна чи пропорційна – є оптимальною щодо вимог критеріїв справедливості та економічної ефективності.

Якщо йдеться про оптимізацію за критерієм ефективності, то потрібно мінімізувати надлишковий податковий тягар, водночас оптимізація за критерієм справедливості вимагає задовольнити вимоги горизонтальної й вертикальної рівності. Якби йшлося про оптимізацію оподаткування лише за критерієм ефективності, то оптимальному оподаткуванню найбільше б відповідав пропорційний податок на доходи громадян. А що стосується того, який із податків – пропорційний чи прогресивний – більше відповідає критерію справедливості, то це питання у фінансовій літературі є дискусійним через істотну розбіжність поглядів на способи забезпечення в оподаткуванні вертикальної рівності.

Фундаментальну проблему під час формування системи оподаткування доходів фізичних осіб становить також вирішення питання стосовно підходу до

оподаткування ріхних джерел доходів, які входять до бази податку на доходи. У літературі розглядаються три такі підходи: шедулярний (англійський) – стягнення податку здійснюють окремо за кожним із видів доходів; глобальний (німецький) – передбачає оподаткування сукупного доходу платників, незалежно від джерел одержання доходів, за єдиною ставкою або шкалою ставок; змішаний (французький) – являє собою комбінацію зазначених вище підходів: при оподаткуванні сукупного доходу можуть виділятися окремі види доходів, що обкладаються за іншими ставками [73, 495-496].

Для застосування на практиці саме змішаний підхід є найбільш придатним. Зазначимо, що законодавство країни може передбачати різні підходи щодо класифікації доходів платників, унаслідок чого їх об'єднують у певні категорії. Зазвичай всі доходи фізичних осіб поділяють на дві основні групи, а саме: трудові доходи і доходи від капіталу. Це пов'язано з тим, що розроблено методологію розподілу податків за основними факторами виробництва (якими є праця й капітал) і споживанням, яка широко використовується в теоретичних дослідженнях [84, с. 261-266].

Зважаючи на все викладене, у зарубіжній літературі з'явилася низка праць, де обґрунтовується доцільність застосовувати інший підхід щодо оподаткування доходів фізичних осіб, який відрізняється від запропонованого Г. фон Шанцем, Р. М. Хейгом та Г. С. Саймонсом. Цим підходом передбачено дуалізм оподаткування доходів фізичних осіб, тому він одержав назву дуалістичної, чи подвійної, системи оподаткування. Особливості зазначеного підходу, його переваги та недоліки розглядають у своїх працях П. Соренсен [83], Р. Бодвей [71], С. Кейшніг, М. Діц [77], В. Егерт, В. Генсер [74,75], Т. Ліндх, Дж. Содерсен, А. Оберг [78], Р. Берд, Є. Золт [70], С. Ранделовік [80] та ін. Ці вчені вважають, що запровадження принципів дуалістичного податку на доходи може бути шляхом до менш деформуючої, несправедливої і заплутаної системи оподаткування доходів фізичних осіб, у той час як застосування комплексного податку супроводжується певними технічними й політичними обмеженнями.

Дуалістичним (подвійним) податком на доходи передбачено поділ сукупного доходу на трудовий дохід і дохід від капіталу, які розглядаються як окремі податкові бази (розділення податкової бази) [75, с. 440]. Цим забезпечується окреме оподаткування цих категорій доходів.

Однак дуалістична (подвійна) система оподаткування доходів у «чистому вигляді», коли всі доходи від капіталу (корпоративні та індивідуальні) оподатковуються за однією й тією ж пропорційною ставкою, а трудовий і пенсійний дохід – за прогресивними ставками, не введена в жодній країні.

Отже, у підсумку зазначимо, що відповідь на питання, яка з податкових систем є найпривабливішою, відрізняється в різних країнах. Орієнтиром, «теоретичним ідеалом» у податковій політиці багатьох країн залишається комплексна система оподаткування доходів, яка ґрунтується на концепції Шанца-Хейга-Сімонса. Закріплену нею систему глобального прибуткового податку вважають досконалішою порівняно з відповідною роздільною системою, позаяк вона дозволяє при визначенні розміру податкових зобов'язань платника більшою мірою врахувати реальну платоспроможність останнього. Однак у будь-якому глобальному прибутковому податку міститься певний елемент роздільного податку, тому більшість податкових систем розташовуються в діапазоні поміж роздільним та глобальним варіантами. Зазначені системи в чистому вигляді майже не зустрічаються. Кожна країна вибирає систему оподаткування індивідуальних доходів залежно від того, яку нерівність у розподілі доходів вважають допустимою в конкретному суспільстві і який у ньому ступінь перерозподілу доходів вважають справедливим.

1.3. Нормативно-правове регулювання обліку та оподаткування розрахунків за виплатами працівникам

Щодо нормативно-правового регулювання обліку та оподаткування розрахунків за виплатами працівникам, то воно є актуальним досить давно. На

тепер необхідний перегляд чинних нормативних актів, що стосуються забезпечення розрахунків з працівниками, і створення нових, вони мають відповідати демократичним принципам існування суверенної незалежної держави.

Реформування нормативних актів цієї сфери відбувається вже понад 20 років й досі не завершено. Нормативно-правове регулювання виплат працівникам підприємств, установ та організацій в Україні здійснюється на трьох рівнях: макрорівні, де вплив норм правової бази поширюється на всі види діяльності; мезорівні – нормативно-правова база визначає правила розрахунків з працівниками в окремих галузях, беручи до уваги їхні особливості; мікрорівні – нормативні документи відповідно до чинного законодавства створюють на самих підприємствах [13, с. 51].

На всіх рівнях процес здійснення розрахунків за виплатами працівникам регулюють закони, нормативно-правові акти, договори.

Кожним нормативним документом регулюється окрема сфера, що стосується виплат працівникам, зокрема:

1. Статтею 43 Конституції України від 28 червня 1996 р. № 254к/96 ВР (із змінами і доповненнями від 15.03.2016 р.) кожному громадянину гарантується правона працю, яку людина вільно обирає і на яку вільно погоджується. Статті 44-46 Конституції України гарантують працівникам права захисту своїх економічних і соціальних інтересів, право на соціальний захист [27].

2. Главами II, VI, VII, VIII Кодексу законів про працю (КЗпП) України від 10 грудня 1971 р. № 322–VIII (із змінами та доповненнями) визнаються правові засади і гарантії права громадян України розпоряджатися своїми здібностями до продуктивної і творчої праці [25].

3. Податковим кодексом України від 2 грудня 2010 р. № 2755–VI (із змінами та доповненнями) регулюються відносини у сфері справляння податків і зборів. Зокрема, визначається вичерпний перелік податків та зборів, які справляються платниками податків та зборів в Україні, та порядок їх адміністрування, визначено їхні права та обов'язки, компетенцію органів

контролю, права та обов'язки посадових осіб цих органів під час здійснення податкового контролю, а також передбачено відповідальність у разі недотримання податкового законодавства [39].

4. Правові, економічні й організаційні засади оплати праці працівників, що перебувають у трудових взаєминах, визначає Закон України «Про оплату праці» від 24 березня 1995 р. № 144/95–III (із змінами та доповненнями) [54].

Згідно із ст. 75 КЗпП та ст. 6 Закону України № 504/96-ВР, тривалість щорічної основної відпустки становить не менше ніж двадцять чотири календарні дні за відпрацьований робочий рік, який рахується від дня укладення трудового договору працівника з підприємством.

Стаття 25 Закону України № 504/96-ВР регулює надання двох видів відпусток без збереження заробітної плати: відпустки, які надаються працівникам в обов'язковому порядку за їх бажанням на основі суб'єктивного права, що визначене чинним законодавством; відпустки за згодою сторін, тобто ті, які надаються за сімейними обставинами або з інших причин.

Усі інші випадки надання відпусток без збереження заробітної плати узгоджуються з відділом кадрів.

Час перебування у відпустці без збереження заробітної плати зараховується до стажу роботи і враховується під час надання працівнику щорічної відпустки.

5. З метою підтримки регулювання трудових відносин і соціально-економічних інтересів робітників і власників Законом України «Про колективні договори і угоди» від 1 липня 1993 р № 3357–XII (із змінами та доповненнями) визначаються правові засади розробки, укладання й виконання колективних договорів і угод [53].

6. Законом України «Про встановлення прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати» від 12 жовтня 2009 р. № 1646-17 встановлено розмір прожиткового мінімуму і мінімальної заробітної плати, цим забезпечується соціальний захист громадян України в період фінансово-економічної кризи [47]. Встановлення прожиткового мінімуму на 2022 рік

відбувається на основі Закону України «Про Державний бюджет України на 2022 рік».

7. У КЗпП України та Законі України «Про оплату праці» термін «мінімальна заробітна плата» визначається як законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю, нижче якого не може встановлюватися оплата за виконану працівником місячну норму робіт.

В Україні мінімальна заробітна плата з 1 січня 2022 р. становить 6500,00 грн, а з жовтня – 6700,00 грн.

8. Правові й організаційні основи забезпечення збору та обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, а також порядок і умови його нарахування та сплати встановлюються Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 8 липня 2010 р. №2464–17 [52].

10. Законом України «Про охорону праці» від 14 жовтня 1992 р. № 2694–ХІІ визначаються основні положення стосовно виконання конституційного права громадян на охорону їхнього життя й здоров'я в процесі трудової діяльності, встановлюється участь відповідних державних органів, зв'язки між власником підприємства або уповноваженим ним органом і працівником з питань безпеки, гігієни виробничого середовища та праці, затверджується єдиний порядок організації охорони праці в Україні [55].

11. Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку – П(С)БО 26 «Виплати працівникам» від 28 жовтня 2003 р. № 601 (із змінами, внесеними згідно з наказом Мінфіну № 1591 від 09.12.2011 р.) визначено методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій та негрошовій формах) за роботи й послуги, виконані працівниками, та розкриття у фінансовій звітності [42].

12. Постановою Кабінету Міністрів України № 1078 від 17 липня 2003 р. «Про затвердження Порядку проведення індексації грошових доходів населення» (із змінами, внесеними згідно з Постановами КМУ від 24.10.2017 р.) встановлюються правила обчислення індексу споживчих цін для проведення

індексації та сум індексації грошових доходів населення [49].

Прийняття вищезазначених законодавчих актів і набуття ними чинності сприяло позитивним змінам в організації оплати праці, зокрема відбувся перехід до колективно-договірних принципів регулювання і встановлення державних гарантій в оплаті праці [2, с. 119].

Однак закріплені в Конституції України права, свободи й інтереси громадян не дає змоги реалізувати повною мірою існуюча низка проблем у сфері правового регулювання праці, які не дозволяють створити всі необхідні умови для творчого використання працівником його здібностей та реалізації ним власного потенціалу. Такі проблеми зумовлюються суперечливістю й численними недоліками норм трудового законодавства України [27].

Отже, як і в більшості ринкових економічних систем світу, в Україні організація регулювання оплати праці є багаторівневою: вона охоплює ринкове, державне, колективно-договірне та регулювання на рівні господарюючих суб'єктів. Як уже зазначалося, закони, нормативно-правові акти й договори існують на всіх рівнях і регулюють процес забезпечення розрахунків за виплатами працівникам. Цими документами регулюється окрема сфера з виплат працівникам, зокрема: розрахунок середньої заробітної плати, відпустка працівника, податкове навантаження, розмір прожиткового мінімуму тощо. На основі проведеного дослідження можемо стверджувати, що жоден із перелічених напрямів регулювання не є досконалим і кожен потребує доопрацювання. Ми пропонуємо вдосконалити нормативно-правове регулювання щодо виплат працівникам, зокрема прописати одне визначення понять «заробітна плата» і «виплати працівникам».

РОЗДІЛ 2

СТАН ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ ТА АНАЛІЗ ДІЯЛЬНОСТІ ПОСП ІМ. ШЕВЧЕНКА

2.1. Організаційно-економічна характеристика досліджуваного господарства

Приватно-орендне сільськогосподарське підприємство імені Шевченка розташоване в північно-західній частині Горохівського району Волинської області. Воно спеціалізується в основному на вирощуванні зерна, насіння олійних культур, виробництві молока. Виробництво м'яса великої рогатої худоби (ВРХ) не є основним для підприємства, а є побічною продукцією молочного скотарства. Нинішнє ПОСП ім. Шевченка – правонаступник реорганізованого ПОСП ім. Шевченка і Спільки «Михлин» і утворилося у 2000 році на базі цих двох організацій.

Запроваджена на підприємстві новітня шведська технологія виробництва молока повністю відповідає сучасним європейським стандартам. Основні ринки збуту продукції – підприємства Львівської (ЗАТ «Галичина»), Волинської (ТзОВ «Зевс») і Тернопільської (ТзОВ «Юрмія») областей.

Організаційна структура ПОСП ім. Шевченка відображена на рис. 2.1.

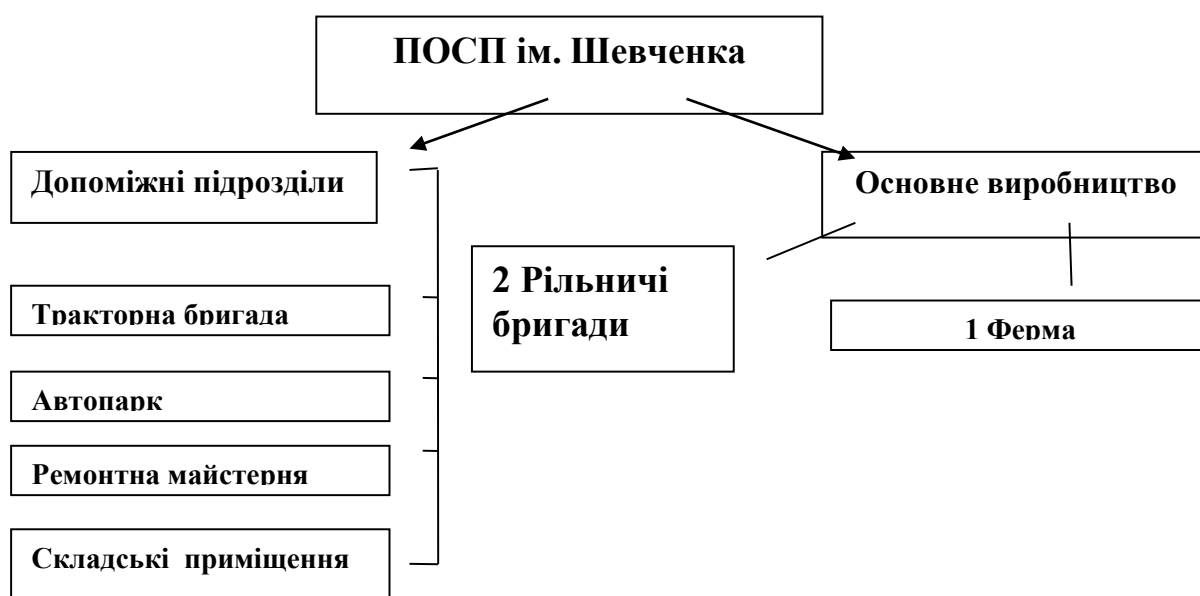


Рис. 2.1. Організаційна структура ПОСП ім. Шевченка

Як бачимо (див. рис. 2.1), до організаційної структури господарства входять дві рільничі бригади, одна ферма, тракторна бригада та обслуговуючі підрозділи – автопарк, складські приміщення, ремонтна майстерня. Виробничі підрозділи розміщені компактно, що досить зручно і вигідно для господарства.

Мета діяльності досліджуваного підприємства – виробництво та реалізація сільськогосподарської продукції, а також надання послуг місцевим жителям і власним працівникам.

Клімат на території господарства помірно континентальний. Середня температура січня становить $-4\text{ }^{\circ}\text{C}$, липня – $+17\text{ }^{\circ}\text{C}$. Середня кількість опадів за рік у середньому становить 560–620 мм. Особливістю агрокліматичних умов території, на якій розташоване господарство, є повторення весняних і осінніх приморозків в окремі роки.

Рельєф території господарства рівнинний слабохвилястий, мікрорельєф добре виражений. Найпоширеніші на території ПОСП ім. Шевченка ґрунти – чорноземи, неглибокі слабогумусні легкосуглинкові ґрунти. Переважають в основному чорноземи.

Землекористування ПОСП ім. Шевченка – це села Угринів, Дубова Корчма, Михлин, Загаїв. Упродовж трьох останніх років площа сільськогосподарських угідь господарства дещо змінилася і становить 2825 га, що на 47 га більше порівняно з 2019 р. При цьому під ріллею зайнято 2666 га (94,6 %), а пасовищами – 151,0 га (5,4 %). Зростання площі сільськогосподарських угідь відбулося в основному за рахунок зростання площі ріллі (табл. 2.1).

Структура земельних угідь відображає процентне співвідношення площ різних угідь у складі загальної земельної площі або площі сільськогосподарських угідь.

Зазначимо, що 99,9 % сільськогосподарських угідь, якими користується господарство, – орендовані.

Таблиця 2.1

Склад і структура земельних угідь ПОСП ім. Шевченка

Вид угідь	Площа, га			Структура, %			Відхилення 2021р. до 2019р., (+/-)
	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2019 р.	2020 р.	2021 р.	
Всього сільськогосподарських угідь	2777,83	2817,31	2825,31	100	100	100	+47,48
з них взяті в оренду	2777,83	2811,31	2819,31	100	99,8	99,9	+41,48
у тому числі рілля	2626,82	2666,35	2674,35	94,6	94,6	94,6	+47,53
пасовища	151	151	151	5,4	5,4	5,4	0

Господарство самостійно визначає спеціалізацію, напрями господарської та фінансової діяльності, організовує виробництво аграрної продукції, її переробку й реалізацію, на власний розсуд підбирає партнерів у всіх сферах діяльності, зокрема зовнішньоекономічній. Господарство має право використовувати кошти державних і недержавних організацій для створення стабільних умов діяльності, зокрема й кошти Українського державного фонду підтримки фермерських господарств.

Спеціалізація ПОСП ім. Шевченка – молочне скотарство та переробка молока. Крім того, у господарстві вирощують зернові, сою та ріпак. Підприємство використовує 151 га пасовищ для пасовищного утримання худоби та виробляє корми власного виробництва.

Основна сума виручки від продукції рослинництва забезпечується реалізацією зернових (30,2 %) і насіння олійних культур – ріпаку, кользи та бобів сої (25,5 %). Від реалізації молока господарство отримує основну частину виручки – 40,3 %. Позаяк сільськогосподарські тварини є побічною продукцією молочного скотарства, то їх реалізація формує лише 5 % виручки від реалізації аграрної продукції (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Динаміка вартості реалізованої продукції та її структура, тис. грн

Продукція	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2021р. до 2018р., %	Частка у с.-г. продукції, %	Місце продукції
Зернові та зернобобові	48808,3	32996,3	34986,3	71,6	30,5	2
З них	28226,9	27400,1	28066,7	99,4	24,3	
Пшениця						
Кукурудза на зерно	17060,0	1586,7	2255,3	24,8	1,9	
Ячмінь	2904,0	4008,7	4664,3	13,2	4,0	
Овес	598,3	0,8	-	-	-	
Насіння олійних культур	11959,0	20385,3	29411,6	24,6	25,7	3
З них						
Боби сої	7,1	4633,4	9146,6		7,8	
Насіння ріпаку й кользи	11951,9	15751,8	20665,0	172,9	17,7	
Тварини сільськогосподарські живі	4732,6	3869,8	3732,6	78,9	3,3	4
З них						
Велика рогата худоба	4674,5	3832,8	3697,2	79,1	3,2	
Коні	58,1	37,0	35,4	60,9	0,03	
Молоко	51201,2	48871,4	46541,6	90,9	40,5	1
Всього	116701,1	106122,8	114672,1	98,3	100	

За аналізований період (2019-2021 рр.) виручка від реалізації зернових зменшилася на 28,4 %, водночас на 75,4 % зросла виручка від реалізації насіння олійних культур, а від реалізації молока – на 9,1 %. Від реалізації тварин виручка зменшилася на 21,1 %.

Сьогодні успішне управління сільськогосподарським підприємством вимагає володіння інформацією щодо стану виробництва і тенденцій його розвитку. Для цього необхідне здійснення повного аналізу основних економічних показників господарської діяльності.

Виробничо-господарська діяльність будь-якого підприємства має за мету досягти значного економічного ефекту. Економічна ефективність полягає у забезпеченні максимального результату з одиниці виробничого ресурсу, який використано.

Від прибутку, який забезпечує господарська діяльність підприємства, залежить зміцнення його фінансового становища, адже утворюються додаткові джерела коштів, які й формують умови для розвитку. Забезпеченість активами в межах розрахункової потреби, а також їх повне раціональне використання підприємством створюють можливості для покращання якісних і кількісних показників господарювання.

На основі даних річної бухгалтерської і статистичної звітності досліджуваного господарства проведемо аналіз показників економічної ефективності сільськогосподарського виробництва на підприємстві (табл. 2.3, 2.4).

Таблиця 2.3

Основні економічні показники ПОСП ім. Шевченка, 2019–2021 рр.

Показник	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2021 р. до 2019 р., %
Середня кількість працівників, осіб	224	230	236	118,8
У т. ч. у тваринницві	145	151	156	107,6
Фонд оплати праці штатних працівників, тис. грн	21620,6	27333,3	33433,5	154,6
Виручка від реалізації продукції, тис. грн	136118,7	125656,7	129274,4	95,0
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн	105133,8	103564,5	104929,5	99,8
Одержано чистого прибутку (збитку), тис. грн	32374,3	23918,5	25283,5 (1365)	78,1
Рівень рентабельності, %	30,8	23,1	15,4	-15,4 п.
Частка чистого доходу від реалізації ВРХ в загальній продукції сільського господарства, %	4,2	3,6	4,4	+0,2 п.

Загальна кількість працівників у господарстві становить 236 осіб, з яких 156 зайнято у тваринництві. Середньомісячна заробітна плата досить висока – понад 9000 грн. Протягом досліджуваного періоду спостерігалось її зростання, яке досягло 80 %. Постійними є працівники ферм, працівники рільничої бригади – сезонні. На підставі здійснених розрахунків можна зробити висновок, що господарство було високорентабельним у досліджуваному періоді, однак за

дослідований період рівень рентабельності господарства істотно знизився – від 30,8 % у 2019 р. до 15,4 % у 2021 р. Це відбулося в основному внаслідок того, що собівартість реалізованої продукції зростала вищими темпами (99,8 %), ніж виручка від її реалізації (95 %). Це було зумовлено невідповідністю темпів зростання закупівельних цін на продукцію сільського господарства і темпів зростання виробничих витрат на виробництво цієї продукції. Незначно зросла порівняно з 2019 р. частка чистого доходу від реалізації великої рогатої худоби і у 2021 р. становить 4,4 %. Це зумовлено тим, що, як уже було зазначено, продукція м'ясного скотарства в господарстві є побічною, а основна його спеціалізація – це виробництво молока.

У табл. 2.4 проаналізуємо дебіторську і кредиторську заборгованість.

Таблиця 2.4

Дебіторська і кредиторська заборгованість, наявність оборотних та необоротних активів і власного капіталу у ПОСП ім. Шевченка

Показник	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2021 р. до 2019 р., %
Дебіторська заборгованість, тис. грн	14364,0	12400,6	11416,3	79,5
Кредиторська заборгованість, тис. грн за:				
товари, роботи, послуги	3610,8	335,3	483,7	13,4
розрахунками з бюджетом	491,6	2252,8	205,9	41,8
розрахунками зі страхування	200,9	133,0	128,9	61,4
розрахунками з оплати праці	785,1	605,7	615,7	78,1
Оборот кредиторської заборгованості, разів	11	37,5	18,5	в 1,5 раза
Середній період погашення кредиторської заборгованості, днів	32	19	9	28,1
Наявність запасів – оборотних активів, тис. грн	80384,7	70843,7	73 834,7	91,9
у т. ч. готова продукція, тис. грн	47385,2	43554,7	45683,5	96,4
Наявність власного капіталу і фондів, тис. грн	224430,5	200711,2	180715,8	80,5
Наявність необоротних активів, тис. грн	11687,2	106919,7	109313,4	В 1,6 раза
З них довгострокові біологічні активи, тис. грн	19954,0	16990,5	18968,5	95,1

Аналіз наведених у табл. 2.4 показників свідчить про позитивну тенденцію зростання власного капіталу (на 80,5 %) й необоротних активів (в 1,6 раза).

Зростання необоротних активів відбулося в основному за рахунок того, що зросла вартість довгострокових біологічних активів. Це є свідченням того, що значно розширилася господарська діяльність підприємства, і це сталося повністю з власних джерел фінансування. Спостерігається зменшення дебіторської заборгованості на 20,5 %. Це явище позитивне, адже воно свідчить про те, що покупці вчасно розраховуються за відвантажену продукцію. Також зменшилася кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом, із страхування, за товари, роботи, послуги і з оплати праці (відповідно 58,2; 38,6; 86,6; 21,9), що свідчить про вчасність розрахунків кредиторів.

Серед застосовуваних видів аналізу повний аналіз фінансових коефіцієнтів є одним із найпоширеніших. Фінансові коефіцієнти доволі легко обчислюються на основі даних з фінансових звітів підприємств, а тому досить популярні серед аудиторів. Однак обчислені коефіцієнти залежать від повноти й достовірності даних фінансової звітності. У цьому особливість цього виду аналізу. Розраховані коефіцієнти дають змогу аудитору правильно оцінити наявну ситуацію, обґрунтувати фінансову стратегію підприємства.

Фінансовий стан підприємства оцінюють за допомогою коефіцієнтів, які характеризують зміни фінансових показників підприємства, такі як оборотності, ліквідності, платоспроможності активів підприємства, а також його фінансову залежність, кредиторську і дебіторську заборгованість.

Оцінюючи спроможність підприємства у виконанні своїх короткострокових зобов'язань, що дають уявлення про його платоспроможність як на конкретний момент, так і в разі надзвичайних обставин, застосовують показники ліквідності. Підприємство вважатиметься ліквідним, якщо спроможне буде за рахунок реалізації поточних активів виконати свої короткострокові зобов'язання.

У розрахунках коефіцієнтів абсолютної, швидкої, або критичної, і поточної ліквідності використовуються дані бухгалтерського балансу. Статті II розділу активу балансу характеризують обсяг поточних активів. У IV розділі пасиву балансу містяться відомості про короткострокові зобов'язання. До складу

короткострокових боргових зобов'язань (ПЗ) входять кредиторська заборгованість й короткострокові позикові кошти. Алгоритм розрахунку коефіцієнтів абсолютної, швидкої і поточної ліквідності подано в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Алгоритм розрахунку коефіцієнтів абсолютної, швидкої і поточної ліквідності

Коефіцієнт	Спосіб визначення	Граничні значення та фінансовий стан підприємства
абсолютної ліквідності	Визначається як відношення найліквідніших активів – грошових коштів (ГК) і короткострокових фінансових вкладень (КФВ) до суми поточних зобов'язань (ПЗ) за формулою $K_{об} = (ГК + КФВ) / ПЗ$	Коливання в інтервалі 0,25–0,30. Якщо підприємство в даний момент може на 25–30 % погасити повністю всі короткострокові зобов'язання, його платоспроможність є нормальною. Якщо значення коефіцієнта нижче рекомендованого рівня, це свідчить про серйозний брак вільних грошових коштів.
швидкої, або критичної, ліквідності, поточної ліквідності	Визначається як відношення суми найліквідніших коштів і швидкореалізовуваних активів – короткострокової дебіторської заборгованості (ДЗ) та інших поточних оборотних активів (ОА _ш) до суми поточних зобов'язань за формулою $K_{кл} = (ГК + КФВ + ДЗ + ОА_{ш}) / ПЗ$	Коливання значення цього показника в межах 1 – 2. Показує, наскільки короткострокові зобов'язання покриті найліквіднішими активами підприємства – грошовими коштами та їх еквівалентами, тобто загальна вартість оборотних активів зменшується на найменш ліквідну їх частину – запаси.
покриття	Дорівнює відношенню вартості всіх поточних оборотних активів (ОА) до розміру поточних зобов'язань: $K_{пл} = ОА / ПЗ$	За допомогою коефіцієнта покриття визначають загальну ліквідність. Коефіцієнт показує, в якій мірі поточні кредиторські зобов'язання забезпечуються поточними активами.

Дані, розраховані за коефіцієнтом ліквідності, наведено в табл. 2.6. Здійснені розрахунки свідчать про тенденцію зростання всіх коефіцієнтів ліквідності.

Відповідно до коефіцієнта швидкої ліквідності, короткострокові боргові зобов'язання на початок 2021 р. повністю покриваються грошовими коштами, поточними фінансовими інвестиціями та коштами в розрахунках (див. табл. 2.6).

Таблиця 2.6

**Оцінка ліквідності та платоспроможності ПОСП ім. Шевченка,
2021 р., тис. грн**

Коефіцієнт	Нормативне значення	На початок року	На кінець року	Відхилення (+,-)
загальної ліквідності (покриття)	>1	28,9	30,4	+1,48
поточної ліквідності	0,6-0,8	1,9	4,4	+2,5
абсолютної ліквідності	0,25-0,5	0,01	0,2	+0,1
Чистий оборотний капітал, тис. грн	>0, збільшення	9356	13967	+4611
платоспроможності (автономії)	>0,5	0,97	0,97	-
фінансування	<1, зменшення	0,03	0,03	-
забезпечення власними оборотними засобами	>0,1	0,97	0,97	-
маневреності власного капіталу	>0, збільшення	0,78	0,86	0,08

Оскільки значення коефіцієнта абсолютної ліквідності було нижчим порівняно з оптимальним рівнем, це свідчило про неспроможність господарства негайно погасити велику частку своїх боргів.

У досліджуваній період значення коефіцієнта швидкої ліквідності перевищувало нормативне. Це свідчить про спроможність підприємства погасити всі свої зобов'язання за рахунок найбільш ліквідної частки обігових коштів при їх обертанні в грошову форму у найближчий період часу.

Загалом аналіз фінансового стану ПОСП ім. Шевченка свідчить про те, що впродовж 2019–2021 рр. у господарстві зросли такі важливі економічні показники, як фонд оплати праці, виручка від реалізації, розмір власного капіталу та наявність необоротних активів.

Структуру витрат ПОСП ім. Шевченка на оплату праці за різними видами продукції рослинництва проаналізуємо в табл. 2.7.

У ПОСП ім. Шевченка спостерігається приблизна відповідність між структурою витрат на оплату праці і структурою товарної продукції. Виняток становить тільки буряк цукровий фабричний, який у структурі товарної продукції займає 19,5 %, а в структурі витрат на оплату праці – 33,4 %. Таким чином, виробництво цукрового буряка є трудомістким.

Таблиця 2.7

**Структура витрат на оплату праці за видами продукції рослинництва
у ПОСП ім. Шевченка, 2021 р.**

Назва виду продукції	Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн	Структура товарної продукції, %	Прямі витрати на оплату праці, тис. грн	Структура витрат на оплату праці, %
Продукція рослинництва	129274,4	100,0	33433,5	100,0
Зернові та зернобобові	75 368,7	58,3	17753,1	53,1
Боби сої	10988,6	8,5	2273,5	6,8
Насіння ріпаку й кользи	17711,0	13,7	2240,1	6,7
Буряк цукровий фабричний	25206,1	19,5	11166,8	33,4

За виробництва рослинницької продукції в структурі витрат на оплату праці найбільшу частку становлять зернові культури (58,3%), а найменшу – боби сої (8,5%). Виробництвом зернових і зернобобових культур забезпечується чистий дохід підприємства в розмірі 53,1%, а тому й оплата праці у виробництві цієї продукції має бути якнайвищою.

Підвищення ефективності виробництва продукції сільського господарства забезпечується в разі економічно обґрунтованого поєднання продуктивності виробництва, окупності витрат і напрямів реалізації продукції.

З метою ефективного управління витратами сільськогосподарського підприємства необхідно застосовувати метод визначення окупності витрат, за яким рівень окупності витрат розраховується як відношення вартості виробленої продукції в цінах реалізації до суми витрат на її виробництво та реалізацію (табл. 2.8).

Отже, витрати на оплату праці в розмірі 1 грн забезпечують підприємству 1503,8 грн прибутку (див. табл. 2.8). Окупність витрат на оплату праці є найвищою за виробництва великої рогатої худоби – 15144,5 грн, так як ВРХ займає найбільшу частку в структурі тваринницької продукції.

Таблиця 2.8

**Окупність витрат на оплату праці продукції тваринництва у
ПОСП ім. Шевченка, 2021р.**

Назва виду продукції	Прибуток від реалізації продукції, тис. грн	Прямі витрати на оплату праці, тис. грн	Одержано прибутку на 1 грн витрат на оплату праці, грн
Продукція тваринництва	50274,2	33433,5	1503,8
З них Велика рогата худоба	3697,2	15144,5	244,1
Коні	35,4	1435,6	24,65
Молоко	46541,6	7711,9	6035,1

2.2. Особливості організації первинного обліку розрахунків за виплатами працівникам

Первинний облік розрахунків за виплатами працівникам становить одну з найскладніших ділянок бухгалтерського обліку у зв'язку зі своєю трудомісткістю, великим обсягом інформації та її важливістю, а також впливом на процес управління. Від його правильної організації залежить оперативне й об'єктивне відображення обсягів виконаних робіт і відпрацьованого часу, нарахування заробітної плати й посилення її стимуляційної ролі, фіксація й руху трудових ресурсів, контроль трудової дисципліни та продуктивності.

У процесі виробництва сільськогосподарської продукції здійснюється низка послідовних господарських операцій, які необхідно документувати з метою ведення аналітичного й синтетичного обліку. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», підставу бухгалтерського обліку господарських операцій становлять первинні документи, які складаються за результатами таких операцій.

Якщо господарська операція фіксується в бухгалтерському обліку, але не відображена в первинному документі, тоді вона є незаконною, адже первинний документ письмово засвідчує здійснення операції, підтверджує її законність. У цьому полягає юридичне значення документування господарських операцій.

Водночас документування господарських операцій має й велике економічне значення, позаяк саме за допомогою документів ведуть облік, здійснюють контроль виробничої діяльності та її аналіз.

Бухгалтерські первинні документи відрізняються між собою за суттю, або змістом. У документі фіксується господарська операція, факт здійснення якої визначає зміст документа, водночас зміст господарської операції є результатом цілеспрямованої праці особи, що складає первинний документ. Як бачимо, первинний документ і господарська операція є нерозривно пов'язаними між собою економічними категоріями.

У сільському господарстві комп'ютеризація бухгалтерського обліку вимагає значних змін організації первинного обліку, оскільки вона охоплює й ведення первинного документування господарських операцій в електронному вигляді, що передбачає використання електронних носіїв первинної інформації та автоматичне складання первинних документів [14].

Обліком персоналу забезпечується інформація про списковий склад працівників за такими показниками, як категорія, професія, кваліфікація, освіта, стаж роботи, вік, національність тощо. Аналізуючи дані про персонал, можна з'ясувати основні якісні та кількісні характеристики трудового колективу, відшукати резерви поліпшення якості його складу, оптимізувати чисельність тощо з метою забезпечення тривалого і успішного функціонування підприємства.

Первинні документи обліку розрахунків за виплатами працівникам складають в момент здійснення відповідної господарської операції, а якщо це неможливо, то відразу після її завершення.

Бланки для документального оформлення господарських операцій, зокрема з оплати праці, можна виготовити самостійно, але вони обов'язково мають містити реквізити типових чи спеціалізованих форм та відповідати вимогам щодо їх складання: своєчасність; достовірність показників; правильність оформлення; заповнення всіх реквізитів.

У бухгалтерському обліку застосовуються й документи, які створюються за допомогою обчислювальної техніки, на машинозчитуваних носіях, але за умови їх доказовості та надання їм юридичної сили.

Велика кількість різноманітних облікових документів типових і нетипових форм використовується в документальному оформленні операцій із розрахунків роботодавця з працівниками щодо заробітної плати. Керівництвом підприємства на кожен з цих документів затверджується графік документообігу.

Основним документом, який регламентує розміри основної й додаткової заробітної плати, організацію оплати праці на підприємстві, преміювання працівників, є Положення про оплату праці на підприємстві. Цей документ повинен містити інформацію щодо: загальних принципів організації оплати праці в підприємстві, систем і форм оплати праці, що застосовуються до різних категорій працівників; штатний розпис працівників; побудови основної (тарифної) оплати праці з інструкціями за посадами і професіями щодо тарифних ставок і окладів чи порядку їх розрахунку залежно від показників роботи працівника та підприємства в цілому; обумовлених доплат, надбавок і компенсацій із зазначенням їхніх розмірів; інших преміальних систем, які використовуються на підприємстві, та шкали преміювання.

Розрахунки з оплати праці, згідно з П(С)БО 26 «Виплати працівникам», охоплюють:

1) поточні виплати, зокрема:

- ✓ заробітну плату згідно з окладами і тарифами;
- ✓ інші нарахування з оплати праці (щорічна, додаткова й інші види відпусток; порядок нарахування заробітної плати за час перебування у відрядженні; оплата за виконання працівниками в робочий час державних та громадських обов'язків тощо);
- ✓ виплати за невідпрацьований час (виплати в зв'язку з витратами, що пов'язані з народженням або похованням; оплата за рахунок коштів підприємства перших п'яти днів тимчасової непрацездатності працівників

тощо);

2) виплати у зв'язку з припиненням трудової діяльності (одноразова допомога залежно від стажу);

3) виплати у разі звільнення працівника;

4) виплати інструментами власного капіталу (премії за виконання й перевиконання плану);

5) інші довгострокові виплати (цільова матеріальна допомога або суми, які надаються на термін понад один рік без відсотків і підлягають поверненню) [42].

На кожному підприємстві, згідно з КЗпП України, яким регулюються трудові відносини усіх працівників та відносини підприємства з ними, має бути встановлено єдиний порядок оформлення прийому на роботу, звільнення або переведення співробітників (рис. 2.2).

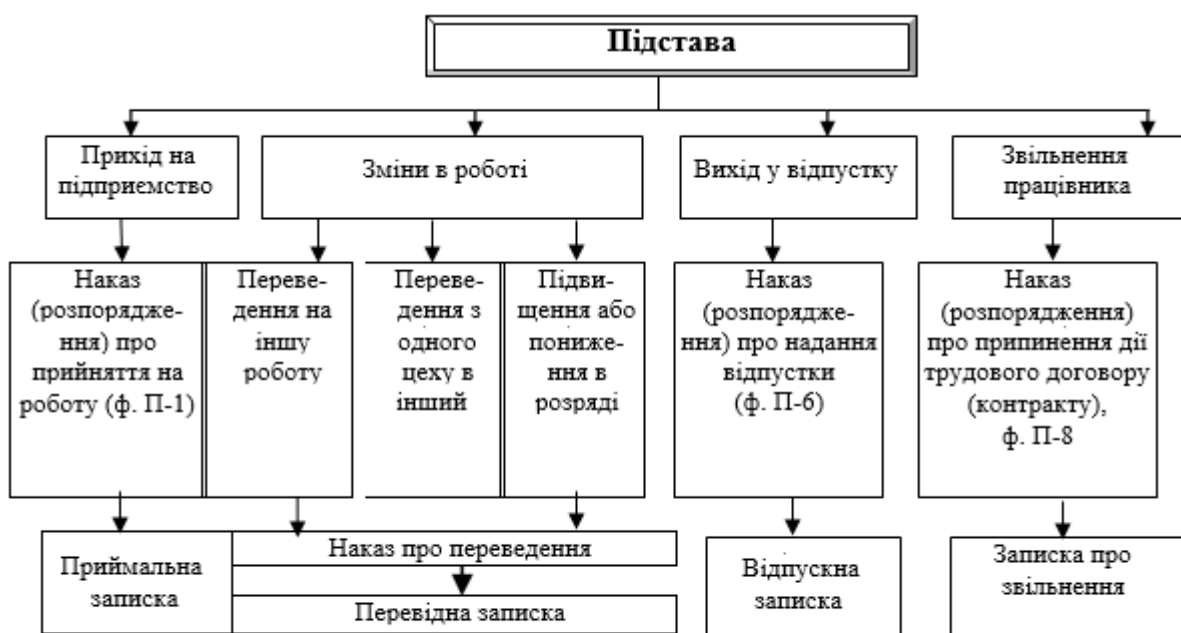


Рис. 2.1. Документальне оформлення змін облікового складу працівників

Коли працівника приймають на роботу, він обов'язково повинен надати трудову книжку, яка зберігатиметься за основним місцем праці. Особі, яка оформляється на роботу вперше, зобов'язані оформити трудову книжку впродовж п'яти днів одразу після працевлаштування. Організація ведення,

обліку, зберігання й видачі трудових книжок покладається на відповідальність керівника підприємства.

Бухгалтерський облік трудових книжок ведеться на рахунку 209 «Інші матеріали». Надходження трудових книжок відображають за дебетом цього рахунку, а їх використання (списання) – за кредитом. На позабалансовому рахунку 08 «Бланки суворого обліку» одночасно ведеться облік наявності й руху трудових книжок.

Кадрова документація складається, зокрема, з таких документів: особова справа, особовий листок з обліку кадрів, особова картка, штатно-посадова книга, алфавітна книга, алфавітні картки тощо.

Головні типові форми первинних облікових документів для розрахунків з оплати праці, затверджені в Україні, згруповані за напрямом використання (додаток В).

На будь-якому підприємстві, незалежно від його форми власності, ведеться облік особового складу. Це завдання виконується відділом кадрів або іншою уповноваженою на те особою.

Основні розпорядчі документи, що стосуються особового складу: наказ (розпорядження) про прийняття на роботу, наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту), наказ (розпорядження) про надання відпустки, наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу (додаток Д) [6, с. 294-305].

Для контролю дотримання працівниками режиму робочого часу, для розрахунку заробітної плати та з метою складання звітності з праці ведеться таблиць обліку використання робочого часу і розрахунку заробітної плати [6, с. 307].

Враховуючи особливості галузі, до якої належить підприємство, типову форму П-13 «Табель обліку виконання робочого часу» можна доповнити необхідними даними, хоча вона пристосована до різних умов в організації виробництва і застосовується також в умовах автоматизованої системи управління підприємством. Лише для обліку використання робочого часу

працівниками з твердим місячним окладом чи ставкою застосовується форма П-14 «Табель обліку використання робочого часу». Якщо потрібно облікувати час, який відпрацьований понаднормово, та для оплати праці у понаднормовий час використовується типова форма П-15 «Список осіб, які працювали в понаднормовий час». На основі форми П-16 «Листок обліку простоїв» для запису до часу простоїв використовуються списки з відміткою майстра щодо кількості фактично відпрацьованого понаднормового часу. Ця форма в одному примірнику заповнюється майстром або іншими посадовими особами, які відповідальні за облік простоїв, а відтак цей документ передається до бухгалтерії.

Форму П-49 «Розрахунково-платіжна відомість» формують на підставі даних за минулий місяць, що внесені в особовий рахунок, та даних первинного обліку поточного місяця. Це є комбінований реєстр, позаяк він містить дані і стосовно розрахунку заробітної плати працівникам, і стосовно її виплати. У додаток Е відображено порядок складання форм розрахунково-платіжної відомості [67, с. 649].

У разі застосування під час розрахунку заробітної плати розрахункової відомості форми П-50 або П-51 особовий рахунок не ведеться. Складається один примірник реєстра обліку за працівниками структурного підрозділу та класифікаційними характеристиками установ, які обслуговуються централізованою бухгалтерією, й за статтями: нараховано за видами виплат, утримано і враховано заборгованість працівника; сума до видачі. У реєстрі міститься інформація щодо кожного працівника, яка впливає на визначення належної до виплати суми заробітної плати. Її розрахунок виконується на спеціальному аркуші форми П-52 «Розрахунок заробітної плати». Ця форма складається щомісяця у двох примірниках стосовно кожного працівника підприємства за такими статтями: нараховано за видами заробітної плати; утримано за видами утримань, включаючи аванс за першу половину місяця; сума до видачі.

Форма П-52 «Розрахунок заробітної плати» використовується під час складання платіжної відомості (форми П-53). Один примірник із розрахунком заробітної плати залишається в бухгалтерії, а другий передається працівникові під час виплати заробітної плати. Форми П-54, П-54-А «Особовий рахунок» акумулюють інформацію про заробітну плату працівників. Дані кожного працівника фіксуються щомісячно в його особовому рахунку на основі вищезазначених документів, що стосуються різних видів виплат, а також на підставі первинних документів обліку виробітку й виконаних робіт та відпрацьованого часу [67, с. 652]. За умов відрядної форми оплати праці, яка потребує велику кількість первинних документів щодо обліку виробітку, підрахунок заробітної плати виконується в накопичувальній картці (ф. П-55 та ф. П-56), де фіксується номер наряду, види робіт та інша інформація, що стосується виробітку.

Первинними документами, які містять інформацію про розмір доплат для робітника-відрядника, є:

✓ *табелю обліку використання робочого часу* (ф. П-13), який використовується з метою зафіксувати фактичну кількість годин нормової, понаднормової праці кожного робітника а також роботи в нічний час;

✓ *доплатний лист*, який використовується в тому разі, якщо через не залежні від робітника обставини стаються відхилення від технологічного процесу, що спричиняють додаткові витрати робочого часу, які не відповідають нормі;

✓ *простійний лист* (ф. Т-16) – це документ на оплату простою, який виник не з вини робітника;

✓ *акт про брак* (ф. Т-46) – коли з вини (чи не з вини) робітника стався частковий брак продукції [67, с. 658].

Як уже зазначалося, з допомогою табельного обліку здійснюється облік використання робочого часу та контроль стану трудової дисципліни. Завдання табельного обліку розкриває рис. 2.3.

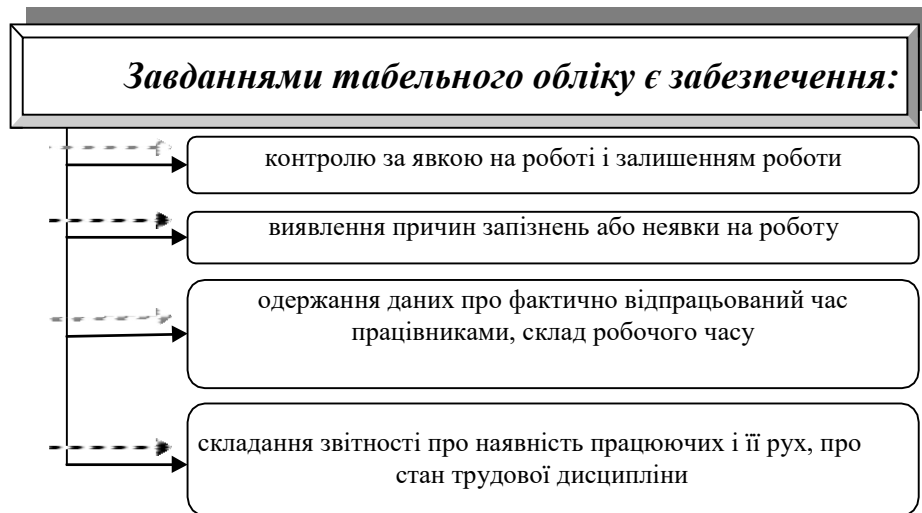


Рис. 2.3. Завдання табельного обліку

Документуванням на підприємстві господарських операцій за розрахунками з працівниками підтверджується правомірність й правильність здійснених розрахунків.

У положеннях про облікову політику і про бухгалтерську службу, посадових інструкціях бухгалтерів вимагається обов'язкове здійснення розрахунків із працівниками та облікове їх відображення бухгалтерською службою підприємства, а також у них може передбачатися відповідальність за порушення в проведенні операцій із розрахунків з працівниками.

Для визначення граничного обсягу фонду з оплати праці слугує штатний розпис, який містить інформацію про кількість працівників за посадами і кваліфікаційними розрядами.

Це є головне обмеження під час нарахування виплат. Винагороди, можливі для нарахування, визначає перелік, який передбачений у положеннях про оплату праці, про соціальний пакет, про преміювання, про правила користування мобільним зв'язком і про охорону праці. В положенні про оплату праці може бути наведено перелік документів, які є підставою на конкретному підприємстві для нарахування винагород працівникам, а в обліку відповідних розрахунків із працівниками можуть застосовуватися власні розробки. Положення про охорону праці захищає права працівників на безпечні умови праці і гарантує здійснення заходів із мінімізації впливу шкідливих факторів у

разі їх наявності. Цим положенням регламентується безоплатна видача персоналу лікувально-профілактичного харчування, мийних і знешкоджувальних засобів, спецодягу, взуття, інших засобів індивідуального захисту, а також додаткові виплати працівникам унаслідок нещасного випадку або в разі професійного захворювання, які передбачають віднесення цієї частини витрат на охорону праці до поточних виплат працівникам [3].

У сільськогосподарських підприємствах є деякі особливості обліку щодо розрахунків з оплати праці, адже з цією метою застосовуються первинні документи типових форм та спеціалізовані форми, як-от:

- ✓ сільгоспоблік ф. № 66 «Обліковий листок праці та виконаних робіт»;
- ✓ сільгоспоблік ф. № 66а «Обліковий листок праці та виконаних робіт»;
- ✓ сільгоспоблік ф. № 67 «Обліковий лист тракториста-машиніста»;
- ✓ сільгоспоблік ф. № 68 «Подорожній лист трактора»;
- ✓ сільгоспоблік ф. № 69 «Розрахунок нарахування оплати праці працівникам»;
- ✓ сільгоспоблік ф. № 70 «Накладна на відрядну роботу (для бригадира)» [67, с. 654].

У разі здійснення кінно-ручних робіт з метою нарахування оплати праці використовується обліковий лист праці та виконаних робіт, який можна скласти як на групу працівників, так і на кожного працівника окремо.

У тваринництві для оплати праці виконується окремий розрахунок, позаяк її розмір залежить головним чином від обсягу отриманої продукції, а щодо інженерно-технічних працівників, службовців, молодшого обслуговуючого персоналу і працівників інших категорій, що мають тверді місячні ставки, облік ведеться в окремих табелях обліку робочого часу [75, с. 43].

Для нарахування заробітної плати водіям підприємства використовується подорожній лист автомобіля. Він може виписуватися на одинь день чи на кілька днів одного рейсу.

Зведена інформація щодо відпрацьованих людино-годин, сум нарахованої оплати праці й відрахувань на соціальні заходи міститься у зведеній відомості

нарахування та розподілу оплати праці та відрахувань від неї за об'єктами обліку (ф. № 5.1 с.-г.), яка складається на підставі первинних та зведених документів і накопичувальних відомостей.

З метою контролю за використанням фонду оплати праці та станом розрахунків з працівниками складається зведена відомість з розрахунків із робітниками і службовцями (ф. № 5.3 с.-г.), де узагальнюються дані господарства щодо загальної суми нарахованої заробітної плати, сум виплаченої зарплати та депонованої оплати праці і сум утримань за їх видами.

Отже, розрахунки з оплати праці фіксуються у значній кількості документів, кожен з яких має свої особливості. Заповнення цих документів вимагає високої уваги від бухгалтера та постійного відстеження змін законодавства, що стосуються документування розрахунків з оплати праці.

2.3. Аналітичний та синтетичний облік розрахунків за виплатами працівникам у сільськогосподарських підприємствах

Для фіксування даних щодо господарських операцій застосовують реєстри бухгалтерського обліку. Вони становлять невід'ємну частину надійного інформаційного забезпечення процесу обліку, їх функціональність та зручність значною мірою визначають ефективність та інформативність облікової системи підприємства. Тому вдосконалення реєстрів журнально-ордерної форми обліку нині залишається актуальним.

Згідно з чинними положеннями, аналітичний і синтетичний облік виплат працівникам здійснюється в спеціалізованих формах реєстрів журнально-ордерної форми обліку.

У табл. 2.9 наведено перелік показників з обліку заробітної плати, що адаптований згідно з потребами аналітичного й синтетичного обліку і складання звітності з праці.

Таблиця 2.9

Перелік показників з обліку заробітної плати

Назва показників		Призначення показників	Носії інформації
Умовно постійні	Умовно змінні		
Назва структурного підрозділу. Прізвище, ім'я та по батькові працівника. Ідентифікаційний номер. Табельний номер. Посада, робоча професія, розряд. Посадовий оклад, тарифна ставка, відрядна розцінка. Нормативи премій, доплат та інших винагород за видами. Нормативи утримань за видами.	Платіжний період. Кількість відпрацьованих днів. Кількість відпрацьованих годин. Обсяг виробітку.	Для обліку відпрацьованого робочого часу. Для обліку виробітку. Для нарахування заробітної плати працівникам за платіжний період. Для узагальнення заробітної плати у розрізі працівників та у цілому по підприємству за її видами, формами та категоріями працюючих. Для виплати заробітної плати. Для обліку поточної заборгованості з оплати праці.	Відомість обліку працівників підрозділу. Штатний розпис. Табель обліку відпрацьованого робочого часу. Наряд на відрядну роботу. Маршрутний лист. Розрахунково-платіжна відомість працівника. Розрахунково-платіжна відомість зведена. Звіт з праці.

Як бачимо (див. табл. 2.9), показники поділяються на умовно постійні, які використовуються протягом тривалого часу в незмінному вигляді, і змінні, які щомісячно вводять у систему обліку для нарахування заробітної плати.

Синтетичний рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» у Плані рахунків обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій призначений для відображення даних бухгалтерського обліку щодо кількості відпрацьованого часу, суми нарахованої заробітної плати за об'єктами обліку витрат і кожним найманим працівником (рис. 2.4).

Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» має такі субрахунки:

- ✓ 661 «Розрахунки за заробітною платою»;
- ✓ 662 «Розрахунки з депонентами»;
- ✓ 663 «Розрахунки за іншими виплатами».



Рис. 2.4. Будова та призначення рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»

На субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображають суми заробітної плати, нарахованої працівникам, які входять і до облікового, і до необлікового складу.

З певних причин працівник може нараховану йому суму заробітної плати не отримати. На субрахунку 662 «Розрахунки з депонентами» відображають суми депонованої (невиплаченої) заробітної плати. Якщо працівник не отримав у встановлений термін належну йому заробітну плату, суму депонованої заробітної плати перераховують із субрахунка 661.

На субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами» обліковують інші виплати працівникам, ті, що не входять до фонду заробітної плати, наприклад, допомоги з тимчасової непрацездатності, часткового безробіття.

Заборгованість підприємства перед працівниками щодо невиплаченої заробітної плати відображає залишок за кредитом, у той час як залишок за дебетом показує заборгованість працівників підприємству із заробітної плати, яку вони одержали як аванс. За кредитом рахунка бб «Розрахунки за виплатами працівникам» відображається нарахована працівникам основна й додаткова заробітна плата, премії, допомога з тимчасової непрацездатності, а також інші нарахування, а за дебетом – виплата заробітної плати, премій, допомоги тощо, а також суми, що відображають утримані податки, платежі за виконавчими документами, вартість матеріалів, товарів і продукції, що одержані як оплата праці, інші утримані із зарплати персоналу суми.

У додатку Ж показана типова кореспонденція за рахунком бб «Розрахунки за виплатами працівникам».

У сільськогосподарських підприємствах переважно використовуються такі варіанти в організації аналітичного обліку розрахунків з оплати праці: за розрахунково-платіжними відомостями; окремо за розрахунковими або платіжними відомостями; за розрахунками із заробітної плати, які складені машинним способом і які відображають суму нарахованої заробітної плати, утримання обов'язкові та за згодою працівника й суму до видачі.

Два перші варіанти застосовуються в агроформуваннях, де облік здійснюється за допомогою ручної обробки документації і використовуються форми бухгалтерського обліку, чинні на сьогодні. У цьому разі можна здійснювати аналітичний облік розрахунків з оплати праці окремо щодо кожного працівника з використанням розрахунково-платіжної відомості (ф.П-49) чи книги обліку розрахунків з оплати праці (ф. № 44).

Складають книги обліку розрахунків з оплати праці за окремими структурними підрозділами, одну на календарний рік. В цьому документі зазначаються прізвища всіх працівників підрозділу відповідно до категорій, їх табельні номери, вказуються професії, посади, відпрацьовані дні (години), сальдо за розрахунками на початок місяця загалом за господарством або за кожним працівником.

Нараховані суми основної й додаткової заробітної плати за видами записують у розділі «Нараховано» в окремих графах. Підставою для записів слугують первинні документи обліку відпрацьованого часу і нарахування зарплати, листки тимчасової непрацездатності тощо. Відтак, розрахувавши нараховану оплату праці за звітний місяць, визначають суму за графою «всього належить». При цьому до нарахованої за звітний місяць суми додають (чи віднімають) суму заборгованості на початок місяця.

В окремих графах у розділі «Утримано і виплачено» записують спочатку заробітну плату, видану з каси, за другу половину минулого місяця та аванс в рахунок заробітку за першу половину минулого місяця. Це здійснюється на підставі платіжних відомостей та звітів касира. Зі заробітної плати найманих працівників утримуються обов'язкові утримання. Окрім того, зі заробітної плати можуть бути утримані певні суми за виконавчими листами, підзвітні суми, не повернуті у встановлений термін, та інші відповідно до заяв працівників, а також відшкодування витрат від браку продукції. На завершення обчислюються загальна сума утримань, визначається залишок заборгованості господарства працівникам на кінець місяця і сума, яка підлягає видачі.

Згідно з Методичними рекомендаціями № 390, реєстрами зведеного обліку оплати праці є зведена відомість нарахування та розподілу оплати праці та відрахувань від неї за об'єктами обліку (ф. № 5.1 с.-г.) і зведена відомість за розрахунками з робітниками та службовцями (ф. № 5.3 с.-г.), а реєстром синтетичного обліку є журнал-ордер № 5 Б с.-г. [30].

Зведена відомість нарахування та розподілу оплати праці та відрахувань від неї за об'єктами обліку складається щомісячно. Підставою є первинні документи з обліку праці, накопичувальні відомості, журнали обліку витрат. У зведеній відомості відображають кількість відпрацьованих людино-годин, суму нарахованої оплати праці та відрахувань від неї згідно з чинним законодавством за об'єктами обліку, виробничими підрозділами й загалом за господарством.

За використання в сільськогосподарських підприємствах автоматизованих форм обліку розрахунків з оплати праці результативна інформація щодо аналітичного й синтетичного обліку праці та її оплати одержується у формах машинограм (відеограм): «Виплата заробітної плати»; друковані форми документа «Нарахування заробітної плати»; друковані форми особових рахунків; оборотно-сальдова відомість за субконто за рахунком 66.

Організація обліку розрахунків за виплатами працівникам в досліджуваному підприємстві відображена в додаток 3.

2.4. Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) та особливості справляння з виплат працівникам відповідно до чинного законодавства

Частину місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податків становлять виплати працівникам у формі заробітної плати та прирівняних до неї доходів. Таким чином, у момент нарахування цих доходів організації та підприємства, зобов'язані нарахувати, утримати і сплатити до бюджету й соціальних фондів певні платежі: податок на доходи фізичних осіб (ПДФО), військовий збір (ВЗ) і єдиний соціальний внесок (ЄСВ).

Здійснення нарахувань з оплати праці є відповідальним і трудомістким процесом. Його складність у тому, що нарахування мають бути виконані в короткий проміжок часу, позаяк законодавство регламентує терміни частини виплат, а для виконання нарахувань треба вчасно отримати й проаналізувати великі обсяги облікової інформації. Зважаючи на ці особливості в роботі щодо нарахувань з оплати праці, суб'єкт господарювання повинен опиратися на підготовлений заздалегідь порядок обліку цих нарахувань.

З 2011 р. ставки ПДФО визначаються у IV розділі Податкового кодексу України (ПКУ). Варто зазначити, що для більшості громадян з 2016 р. здебільшого ставка ПДФО (або прибуткового податку, як його ще називають), становить 18 %.

У 2022 р. ПДФО і військовий збір належать до утримань, тобто сплачуються за рахунок коштів працівника.

Потрібно пам'ятати, що на ставку ПДФО впливають такі види доходів: зарплата, виплати та винагорода; стипендія; продаж рухомого та нерухомого майна; виграші, призи та подарунки; отриманий спадок; дивіденди, роялті; доходи, одержані у формі відсотків; доходи нерезидентів і доходи з-за кордону. Отже, відсоток ставки ПДФО залежатиме від виду доходів.

Окрім того, базу оподаткування податком на дохід фізичних осіб може бути зменшено на величину податкової соціальної пільги (ПСП). Якщо фізична особа має право на ПСП, то формула розрахунку податку змінюється: з бази оподаткування необхідно відібрати ПСП і вже з отриманої суми розраховувати відсоток податку.

ПСП являє собою суму, на яку може бути зменшена база оподаткування ПДФО у вигляді загального доходу за місяць, наприклад, заробітної плати, що нарахована одним роботодавцем. Базова величина ПСП становить 50 відсотків прожиткового мінімуму, який встановлений чинним законодавством для працездатної особи. Отже, базова ПСП розраховується за формулою прожитковий мінімум $\times 50\%$ і у 2022 р. дорівнюватиме $2481 \times 50\% = 1240,5$ грн.

ПСП можна застосувати до місячного доходу: заробітної плати; інших прирівняних до заробітної плати виплат, винагород чи компенсацій.

При цьому ПСП застосовують у разі, коли сума такого місячного доходу не перевищує визначену законодавством суму прожиткового мінімуму для працездатної особи станом на 01.01 звітного року, помножену на 1,4 та округлену до найближчої десятки.

Розглянемо приклад розрахунку доходу, до якого може бути застосована ПСП. Станом на 01 січня 2022 р. встановлений законодавством прожитковий мінімум становить 2481 грн. Таким чином, розмір доходу, до якого буде застосовано ПСП, протягом 2022 р. дорівнює: $2481 \times 1,4 = 3473,4$ грн.

Після округлення цієї суми отримуємо 3473 грн. Отже, на застосування базової ПСП мають право працівники, дохід яких не перевищує зазначеної суми.

Оскільки мінімальна заробітна плата з 01 січня 2022 р. становить 6500 грн, то для працівників із неповним робочим днем і загальною сумою доходу, що не перевищує 3473 грн, можливе застосування ПСП.

Варто звернути увагу, що ПСП може бути застосована до заробітної плати від одного роботодавця; вона не стосуватиметься інших доходів, наприклад, стипендії чи доходів, що отримані від ведення підприємницької діяльності.

Базова сума ПСП – 1240,5 грн. Для працівників, які мають дітей, ставка ПСП може бути збільшена. Граничний дохід, який дає право одному з батьків на збільшену ПСП, розраховують як граничний дохід для ПСП, помножений на кількість дітей працівника.

Право на збільшення граничного доходу, що надає право отримання ПСП, має тільки один із батьків дитини. Відповідну інформацію вносять до заяви про застосування ПСП.

У разі, якщо працівник відповідає вимогам щодо надання ПСП, він повинен подати роботодавцю заяву, а також надати відповідні документи, які підтверджують право на ПСП. За наявності в працівника кількох роботодавців заяву подають одному з них на вибір. Порядком надання документів для застосування ПСП, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 р. № 1227, встановлюється список документів, які необхідно надати для підтвердження права на ПСП. ПСП починає застосовуватись від дати отримання зазначеної заяви роботодавцем.

Істотно доповнили Податковий кодекс, зокрема і щодо податку на доходи фізичних осіб, закони № 1914 та 1946, прийняті наприкінці 2021 р.

Встановлено, що сума доходу, яка оподатковується ПДФО 18 %, може бути зменшена на суму витрат на придбання нерухомості в Україні. Документальне підтвердження платником таких витрат обов'язкове.

Варто зазначити, що разом із ПДФО часто також підлягає сплаті військовий збір у розмірі 1,5 відсотка. Його розглядають як доповнення до ПДФО, оскільки військовий збір також підлягає декларуванню разом із ПДФО в об'єднаній звітності. У разі використання нульової ставки ПДФО військовий збір також не підлягає сплаті.

Ставка ПДФО 18 % та військового збору 1,5 % у 2022 р. застосовується за такими видами доходів: зарплата і прирівнювані до неї виплати, зокрема лікарняні; відсотки, що отримані фізичною особою за банківськими депозитами, й інші види пасивного доходу; доходи громадян від ведення незалежної професійної діяльності; чистий дохід ФОП на загальній системі оподаткування, який підлягає оподаткуванню; винагорода, отримана особою, яка працює на основі цивільно-правового договору, або, як його ще називають, договору цивільно-правового характеру; нецільова благодійна допомога, наприклад, надана на вирішення соціально-побутових питань, інша матеріальна допомога, якщо розмір такої допомоги сумарно за рік перевищує 3470 грн, відповідно до підпункту 170.7.3 Податкового кодексу; матеріальна допомога на поховання в сумі понад 6700 грн станом на 2022 р.; спадок, який отриманий від нерезидента або успадкований нерезидентом; подарунки від фізичних осіб, що подаровані фізичним особам, які не є резидентами або особами першого чи другого ступеня спорідненості; виграші і призи; подарунки від суб'єктів господарювання, вартість яких за місяць перевищує 25% від суми мінімальної заробітної плати, передбаченої законом станом на 01 січня поточного року. У 2022 р. ця сума дорівнюватиме 1625 грн відповідно до підпункту 165.1.39 Податкового кодексу. Якщо ж вартість подарунка становить 1625 грн або менше, він не підлягає оподаткуванню ПДФО; борг, який прощено фізичній особі і який становить більше ніж 5 % мінімальної заробітної плати, встановленої на початок року (зазначимо, що з 01 січня 2022 р. розмір мінімальної заробітної плати становить 6500 грн); доходи, одержані з-за кордону.

Крім того, за зазначеною ставкою ПДФО належить оподатковувати дохід

за зданий брутто дорогоцінних металів та за випадків, перелічених у п. 170.8.2 Податкового кодексу України.

Слід відрізнити види доходів фізичних осіб, за яких застосовують нульову ставку оподаткування ПДФО, і випадки, коли фізособа може не декларувати свої доходи. Такі випадки наведено в ст. 165 Податкового кодексу України.

До видів доходів, що не оподатковуються ПДФО, належатиме допомога, що отримана у зв'язку з карантинном через COVID-19. Така допомога не буде внесена до суми загального оподаткованого доходу платника податків як одноразова матеріальна допомога, що надана застрахованим особам з державного бюджету. Норма передбачена п. 15 підрозділу 1 Перехідних положень Податкового кодексу України.

Якщо фізична особа має інші доходи й виплати, які не можна класифікувати як зарплату або винагороду за цивільно-правовим договором, то ці доходи вважатимуть додатковим благом і оподаткуватимуть ПДФО. Додаткові блага оподатковуються за основною ставкою ПДФО 18 % та військового збору 1,5 %. У п. 164.2.17 ПКУ наведено список додаткових благ. Зазначимо, що надання роботодавцем медичних масок працівникам прирівнюють до видачі спецодягу й захисних засобів, а тому воно не підлягає оподаткуванню ПДФО. Однак суб'єкт господарювання зобов'язаний мати встановлений порядок надання таких коштів працівникам.

Закон № 1914 оновлює список підстав для отримання податкової знижки ПДФО, що зазначений у п. 11 Перехідних положень ПКУ: додається пожертвування грошей чи лікарських засобів лікарням, громадським об'єднанням та медичним установам. При цьому знижка з ПДФО є тимчасовою й застосовується за результатами 2020, 2021, 2022 року.

Для отримання податкової знижки з ПДФО за 2021 р. належить подати декларацію про майновий стан і доходи до 31 грудня 2022 р.

До інших нововведень належать такі: опікуни чи піклувальники можуть включити до знижки підтверджені документально витрати на оплату за навчання чи лікування особи, над якою встановлена опіка або піклування,

згідно з пп. 166.3.3 і 166.3.4 ПКУ.

Компенсації підлягає ПДФО, який сплачено зі заробітної плати чи лікарняних.

Наказом Мінфіну від 14.01.2011 р № 11 встановлена класифікація доходів бюджету з ПДФО. ПДФО на сплачені фізичними особами доходи, які не підлягають обов'язковій декларації, проходить за кодом 11010501.

Пунктом 119.1 Податкового кодексу України встановлюється відповідальність за несплату ПДФО, ненадання податкової декларації та об'єднаного Податкового розрахунку. У 2022 р. штрафи застосовують у таких сумах: 1020 грн за перше порушення; 2040 грн за порушення, повторно виявлене протягом року.

У разі простроченої сплати ПДФО відповідно до податкової декларації про майновий стан та доходи застосовують такі санкції:

✓ якщо сплата ПДФО прострочена на 30 календарних днів – штраф у розмірі 5 % від суми податкового боргу;

✓ у разі прострочення терміном більше ніж 30 календарних днів – у розмірі 10 % від суми податкового боргу.

Наведені ставки штрафів з ПДФО встановлюються п. 1251.1 ПКУ.

Зазначимо, що сума штрафу зростає, якщо податківцями доведено факт навмисної несплати ПДФО: 25 % від суми податкового боргу а в разі прострочення 90 календарних днів – 50 % від суми податкового боргу.

У разі прострочення доведеться також сплатити пеню в сумі 100 % облікової ставки НБУ з 91-го дня прострочення.

Фізичні особи, які не подали декларацію чи не сплатили ПДФО і військовий збір, мають сплатити такі штрафи чи пеню лише на основі податкового повідомлення-рішення, отриманого від ДПС. Боржники повинні дочекатися такого повідомлення навіть за умов самостійного виявлення помилок. Зауважимо, що штрафи були призупинені на період карантину через COVID-19. Зазначені штрафні санкції й пеня на час здійснення карантинних заходів нарахуванню не підлягають.

Однак потрібно пам'ятати про застосування адміністративних штрафів для юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців.

Інформацію щодо розрахунків із бюджетом за податками, які сплачуються підприємством, та податками, утриманими з персоналу підприємства, узагальнюють на рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами», який має такі субрахунки: 641 «Розрахунки за податками»; 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»; 643 «Податкові зобов'язання»; 644 «Податковий кредит».

На субрахунку 641 «Розрахунки за податками» ведеться облік податків, які нараховуються і сплачуються відповідно до чинного законодавства. Кожен вид податку обліковується на окремому субрахунку: 6410 «Фіксований сільськогосподарський податок»; 6411 «Податок з прибутку»; 6412 «Податок на доходи фізичних осіб»; 6413 «Податок на додану вартість»; 6414 «Податок на землю»; 6415 «Екологічний податок»; 6416 «Інші податки»; 6417 «Фінансові санкції».

Для аналітичного обліку розрахунків за податками та платежами на рахунку 64 призначена відомість аналітичного обліку розрахунків з бюджетом (3.5 с.-г.).

Синтетичний облік таких розрахунків у сільськогосподарських підприємствах ведеться в журналі-ордері 3 Г с.-г.

2.5. Стан екологічної безпеки та заходи щодо його покращення

Розуміння природи взаємозв'язків суспільства та довкілля дає змогу обрати найефективніший варіант реалізації виробничої діяльності та суспільної поведінки людини.

Нинішню екологічну ситуацію в Україні можна охарактеризувати як кризову, що формувалася протягом тривалого періоду через нехтування об'єктивними законами розвитку і відтворення природно-ресурсного комплексу України. Відбувалися структурні деформації народного господарства, за яких

перевагу надавали розвитку в Україні сировинно-видобувних, найбільш екологічно небезпечних галузей промисловості.

Сьогодні життя людей, їх трудова діяльність, побут та відпочинок минають у складній системі взаємопов'язаних соціальних, природних і штучно створюваних чинників та явищ, які характеризують стан природи, етап розвитку суспільства і його взаємодію з природою [19]. Така система отримала назву навколишнього середовища або довкілля. Проте люди тисячоліттями не відчували відповідальності за збереження природи, ставлячись до неї як до невичерпного джерела, вмістилища ресурсів і місця для скидання відходів. Сучасний же стан довкілля характерний глобальною екологічною кризою, тож першочергове завдання – формування екологічної свідомості людини, її культури і цілісного екологічного світогляду [6].

В екологічному законодавстві України останніми роками поряд з природоресурсними і природоохоронними законодавчими актами приймають правові акти з нормами стосовно гарантування екологічної безпеки населення та довкілля [26].

Безпека як цінність національної держави тісно пов'язана з такими базовими цінностями як розвиток. Вона одночасно є засобом і збереження, і захисту таких цінностей. Тому здебільшого екологічну, як і національну безпеку, можна визначити як частину екологічної державної політики, метою якої є створення внутрішніх і зовнішніх умов, що сприяють збереженню та зміцненню життєво важливих національних цінностей (природних ресурсів, здоров'я народу й окремих людей) перед обличчям наявних і потенційних загроз.

Виходячи із складного і багатокomпонентного характеру цього поняття, слід розрізняти об'єктивні і суб'єктивні чинники екологічної безпеки.

Екологічну безпеку можна визначити в рамках наявних або потенційних загроз і пов'язувати як із наявністю таких загроз у сучасний період, так і з прогнозами й аналізом тенденцій змін загрозливих факторів внутрішнього і зовнішнього характеру в майбутньому. Визначаючи національну екологічну

безпеку, політику в галузі екологічної безпеки (екологічну політику) і екологічну стратегію, слід враховувати такі базові цінності суспільства як територіальна цілісність і політичний суверенітет, виживання, добробут, рівноправність, свобода, розвиток, справедливість тощо.

Екологічну безпеку, як і національну, здебільшого пов'язують із державою. Але поняття «національна екологічна безпека» ширше, ніж поняття «державна екологічна безпека», під яким розуміють сукупність механізмів, що забезпечують стабільність і самозбереження наявних державних структур.

Побічним продуктом кожної економічної діяльності, в тому числі пов'язаної з сільськогосподарським виробництвом, є забруднення навколишнього середовища. Труднощі розв'язання екологічних проблем у сільському господарстві часто пов'язані з тим, що сільськогосподарські забруднення мають нечіткий, опосередкований характер, коли загальний стан та якість природного середовища погіршується, а конкретний винуватець відсутній. Різноманітність форм забруднення також ускладнює завдання оцінки якості природного середовища в аграрних екосистемах. Все це вимагає для оздоровлення природного середовища у сільському господарстві не лише технологічних, а й соціальних та економічних рішень.

У землекористуванні ПОСП ім. Шевченка є 2825,31 га сільськогосподарських угідь, з них 2674,35 га рілля. Важливо відмітити те, що розораність угідь господарства становить 97,4%, що безпосередньо створює небезпеку ерозійних процесів та виснаження ґрунту.

Територія господарства розташована у зоні західного лісостепу. Рельєф виражений у формі рівнинних занижень, западин. На території господарства ґрунтовий покрив досить різноманітний. Проте найбільш поширеними є сірі та сіро-опідзолені ґрунти. Загалом рельєф досліджуваного господарства дозволяє проводити механізований обробіток ґрунту, посів сільськогосподарських культур, догляд за ними та збирання врожаю.

На теперішній час, в структурі посівних площ господарства відсутні посіви багаторічних трав, тому для забезпечення відновлення якісних характеристик

грунту дані посіви необхідно включити в сівозміни, які застосовує підприємство.

В повсякденній діяльності господарства трапляються випадки забруднення ґрунтів пестицидами, мінеральними добривами, розлитими паливно-мастильними матеріалами при роботі сільськогосподарської техніки і стічними водами з ферми із надмірним вмістом гноївки, а також побутовими стоками. Має місце висока забур'яненість ґрунтів, яка спостерігається в основному під посівами зернових культур. Все це приводить до деградації ґрунту, ускладнює його обробіток, знижує родючість.

Головним фактором, що викликає погіршення стану ґрунтів є використання важкої сільськогосподарської техніки. За період від основного обробітку ґрунту до збирання врожаю сумарна площа поля, по якій рухаються ходові системи агрегатів в двоє перевищує площу поля, а на поворотних смугах в 6-20 разів. Це приводить до пластичної деформації ґрунту, погіршення мікрорельєфу, підвищення щільності, збільшення площі випаровування, а як наслідок зниження врожайності сільськогосподарських культур. Під час обробітку ґрунту в господарстві використовують, як правило важкі трактори марок CLAAS XERION-4000, CASE Magnum, CASE Steiger та T-150K.

Технічне обслуговування та ремонт техніки проводиться в гаражах господарства, або ж на спеціально облаштованих майданчиках з твердим покриттям. Заправка агрегатів здійснюється на заправочному пункті, що розташований на території підприємства. Якщо ж виникає потреба ремонту чи дозаправки техніки в виробничих умовах, то ведеться чіткий контроль зі сторони відповідальних осіб щодо технологічності, правильності та герметичності проведення всіх операцій. Таким чином практично виключається можливість забруднення ґрунту паливо-мастильними матеріалами.

Коштами господарства проводилися роботи з упорядкування прибережних ділянок, ліквідація смітників, укріплення берегів річки де є ризики обвалу та зсуву ґрунту.

Джерелами технічного і питного водопостачання у господарстві є 2 артезіанські свердловини, які повністю вільні від мікроорганізмів, тому придатні для питних цілей без знезараження. Вода з цих джерел подається на виробничі потреби, до адміністративного корпусу та тваринницької ферми. На території ПОСП ім. Шевченка є також 5 джерел, які обгороджені, своєчасно очищаються та використовуються населенням для питних цілей.

Відведення стоків здійснюється у вигрібні ями. Досить часто трапляються випадки засмічення цих ям і тоді забруднені стоки попадають на прилеглі території та у річку.

Основними забруднювачами поверхневих і підземних вод є стоки тваринницьких ферм, мають місце господарсько-побутові стоки приватних господарств прибережних сіл через які протікає річка, а також змитий ґрунт під час опадів. Щоправда, важливо зауважити, що місця забору води розташовані на достатній відстані від складів паливно-мастильних матеріалів, тракторного парку, складів мінеральних добрив і отрутохімікатів, тому попадання цих речовин при зберіганні, практично, виключається.

Водні ресурси також використовуються для приготування розчинів пестицидів, витрата їх для цих потреб становить близько 1500 м³ на рік.

Основним забруднювачем атмосферного повітря на території господарства є вихлопні гази двигунів внутрішнього згорання техніки та викиди від кузні. У вихлопних газах, крім СО та СО₂ містяться оксиди азоту, сполуки сірки, вуглеводень та альдегіди. Інтенсивність впливу відпрацьованих газів транспортних засобів на рослини залежить від виду та концентрації шкідливих речовин, тривалості впливу, відносної стійкості рослин до газів, стадії фізіологічного розвитку, в якій знаходяться рослини в цілому або окремі їх частини. Забруднюючі речовини можуть викликати у рослин як видимі пошкодження (некроз тканин), гострі або хронічні, так і невидимі (рослини можуть накопичувати токсини, небезпечні для тварин і людей, що вживають ці рослини в їжу). Під впливом оксидів сірки хлорофіл трансформується в феофітин, в результаті чого жовтіють вегетативні органи рослин. При невеликій

концентрації оксидів азоту в рослинах зменшується вміст білкового азоту при одночасному збільшенні небілкового.

Через високий рівень зносу деяких транспортних засобів та самохідних сільськогосподарських машин, для господарства є актуальною проблема перевищення нормативів вмісту забруднюючих речовин у вихлопних газах. Несвоєчасне регулювання паливної апаратури та систем запалювання двигунів сприяє неповному згоранню паливної суміші, викиду в повітря токсичних та небезпечних для довкілля речовин. Для спалювання в горні кузні використовують кам'яне вугілля продукти згорання якого також потрапляють в атмосферу.

Актуальною, також, є проблема загазованості тваринницьких приміщень. При використанні тракторів, в процесі виконання деяких технологічних операцій (роздача кормів, видалення відходів), повітряне середовище робочої зони забруднюється викидами двигунів внутрішнього згорання, в результаті чого змінюються показники мікроклімату, що завдає шкоди здоров'ю тварин і обслуговуючого персоналу.

Повітряний басейн, навколо тваринницької ферми також піддається інтенсивному забрудненню. Тваринницькі підприємства є джерелами смердючих газів і пиломікробних аерозолів. Забруднення повітря в основному відбувається через розкладання екскрементів та залишків кормів тварин. В результаті реакції аміаку і діоксиду сірки в атмосфері утворюється сульфат амонію, який потрапляє з опадами в ґрунт, де розкладається на сірчану й азотну кислоти, підвищуючи кислотність ґрунту.

Викинуте забруднене повітря та пил із вентиляційних каналів ферми при невеликій швидкості вітру є переносником різноманітних інфекцій.

На даний час підприємство займається питанням з встановлення на вентиляційні канали тваринницької ферми біофільтрів для очистки викинутого в атмосферу повітря. Біологічні методи очищення ефективно справляються з неприємними запахами, знижують вміст аміаку і пилу. При очищенні вміст пилу в повітрі, що виводиться скорочується на 95%.

Однією з не менш вагомих екологічних проблем є відходи, що утворюються в господарстві.

На тваринницьких фермах накопичується підстилковий гній вологістю 68-78%. При механічному способі гній видаляється скребковими і штанговими транспортерами, скреперами зворотно-поступальної дії, бульдозерами різних типів. У господарстві основним способом зберігання гною є щільне (холодне) зберігання. Втрати органічної речовини та азоту, а також кількість гною, яка стікає при такому способі зберігання мінімальні.

До біологічних відходів тваринного походження в господарстві відносяться трупи тварин, абортівані і мертвонароджені плоди, відходи, одержувані при переробці харчової і нехарчової сировини тваринного походження. Вони можуть представляти особливу епізоотичну та епідемічну небезпеку, тому що можуть бути заражені збудниками сибірської виразки, емфізематозного карбункула, чуми великої рогатої худоби, сказу, міксоматозу тощо. В умовах господарства біологічні відходи спалюють на місці на спеціально відведених майданчиках. Забороняється скидання біологічних відходів у водойми, річки та болота, вивезення їх на звалища.

Господарство, як і інші підприємства, сплачує збір за забруднення навколишнього природного середовища. Збір встановлюється на основі лімітів викидів і скидів забруднюючих речовин і розміщення відходів.

В цілому, господарство намагається дотримуватися природоохоронного законодавства, а також намагається проводити природоохоронні заходи для стабілізації екологічної ситуації.

Слід відмітити, що у досліджуваному господарстві не проведено екологічної експертизи, також дане господарство не має екологічного паспорта, а отже, продукція, яка виробляється не має сертифікату якості. Тому для того, щоб реалізувати вироблену продукцію за підвищеними цінами та досягти таким чином економічного ефекту у вигляді прибутку необхідно провести весь комплекс заходів для сертифікації. Проведення сертифікації продукції є

платною процедурою, проте протягом року, при збереженому обсязі виробництва, ці витрати будуть відшкодовані за рахунок підвищеної ціни.

Покращення екологічної ситуації в господарстві передбачас:

- ✓ оновлення та оптимізацію комплексу сільськогосподарської техніки з метою забезпечення мінімального негативного впливу на стан ґрунту;
- ✓ дотримання режиму експлуатації транспортних засобів, контроль за проведенням планових ТО та ремонтів техніки, запобігання й зменшення викидів у навколишнє природне середовище забруднюючих речовин та додержання рівнів фізичних впливів;
- ✓ застосовувати природозберігаючі технології робіт: протиерозійні, які не забруднюють навколишнє середовище добривами, отрутохімікатами, що не надають чутливого впливу на диких тварин;
- ✓ модернізація вентиляційної системи тваринницької ферми;
- ✓ установка газопилевловлювальних пристроїв, призначених для уловлювання і знешкодження шкідливих речовин з газів, що відходять від технологічних агрегатів і з вентиляційного повітря перед викидом в атмосферу
- ✓ створення більш об'ємних та захищених від впливу зовнішніх чинників вигрібних ям та стічних каналів;
- ✓ облаштування приміщення для зберігання засобів захисту рослин;
- ✓ облаштування сміттєзвалищ.

Впровадження заходів з покращення екологічної ситуації на підприємстві дасть змогу максимально ефективно використовувати природний базис сільськогосподарського виробництва, забезпечуючи при цьому послідовне його відновлення та відтворення. Витрати спрямовані на найнеобхідніші природоохоронні заходи в майбутньому можна буде звести до мінімуму за рахунок впровадження даних заходів.

Прояви екологічного ризику для навколишнього природного середовища та здоров'я людей у різних регіонах України внаслідок природних стихійних явищ і небезпечних техногенних впливів зумовлюють доцільність активних дій, вироблення підходів та механізмів щодо його відвернення, а також вживання

ліквідаційних та реабілітаційних заходів у разі настання негативних наслідків надзвичайних екологічних ситуацій.

Подолання екологічних проблем, прийняття обґрунтованих рішень з метою зниження негативного впливу підприємств на біосферу та її збереження, потребують комплексного аналізу екологічних витрат. Це передбачає застосування традиційних і нових підходів до аналізу, дослідження екологічних витрат за групами і напрямками природоохоронної діяльності та системи показників, аналізу виконання плану природоохоронних заходів, вивчення впливу основних чинників на рівень екологічних витрат, аналізу екологічних витрат у структурі собівартості продукції і за видами діяльності, оцінки ефективності екологічних витрат, застосування елементів стратегічного аналізу. Комплексний аналіз екологічних витрат забезпечить управління підприємством відповідно до принципів сталого розвитку.

Фахівці в досліджуваному господарстві повинні здійснювати виважену оцінку природоохоронних ресурсів, планувати природоохоронні заходи у нерозривному зв'язку з іншими основними показниками економічного і соціального розвитку підприємства.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ

РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ

3.1. Шляхи оптимізації та регулювання обліку й оподаткування розрахунків за виплатами працівникам

В обліково-економічній роботі господарюючого суб'єкта особливе місце відводиться питанням бухгалтерського, податкового й статистичного обліку розрахунків з працівниками за відпрацьований ними і невідпрацьований (відпускні та виплати за лікарняними листками) час. Організація обліку розрахунків за виплатами працівникам вимагає дотримання фінансово-розрахункової та організаційно-економічної дисципліни, правильної і своєчасної фіксації відпрацьованого часу й нарахованої заробітної плати за обсяги продукції, що вироблена, наданих послуг, виконаних робіт, а також оподаткування нарахованих виплат, враховуючи соціальні гарантії та наявність пільгових категорій працівників.

Організація процесу оплати праці на будь-якому підприємстві здійснюється згідно з тарифною системою, яка включає тарифні ставки, схеми посадових окладів, тарифно-кваліфікаційні характеристики, тарифні сітки тощо.

Від роботи та мотивації найманих працівників залежить ефективність діяльності суб'єкта господарювання. Водночас високу мотивацію формують належні соціально-економічні умови праці. Однак сучасний механізм розрахунків за виплатами працівникам в нашій країні ще недостатньо ефективний, а тому потребує розв'язання низки проблем. Науковці Т.О. Меліхова, Н. С. Чкалова, Є. Є. Іващенко [29], Ю. Ю. Миронова, В. А. Панасенко [31] виділяють основні проблеми обліку праці і розрахунків за виплатами працівникам, які можна узагальнити в такі групи:

- ✓ недосконала структура деяких первинних документів, що стосуються обліку праці та її оплати, яка вимагає додаткових зусиль для опрацювання

обліково-економічної інформації;

✓ недосконала організація процесу вирішення методичних аспектів розрахунків за виплатами працівникам в комплексі з виконанням інших управлінських завдань;

✓ недосконалість автоматизованих облікових систем розрахунків за виплатами працівникам, яка ускладнює формування звітності;

✓ проблеми автономного регулювання процесу розрахунків за виплатами працівникам.

Як вважають Ю. Ю. Миронова та В. А. Панасенко [31, с. 122], у визначенні розміру заробітної плати важливе значення має чітка організація в структурних підрозділах та загалом на підприємстві облікової роботи з розрахунків за виплатами працівникам. Процес організації праці, на думку авторів, ґрунтується на трьох елементах: нормуванні праці, її тарифікації, системах і формах оплати. При цьому нормуванням праці забезпечується кількісна оцінка, тарифікацією – якісна, а системи і форми оплати відображають порядок нарахування зарплати.

За одночасного застосування кількох аналітичних ознак в групуванні інформації, вважають Н. М. Селіванова та Б. Б. Ветренюк [63, с. 96], розширюються її аналітичні можливості, це дає змогу використовувати її в різних процесах (процес нарахування заробітної плати, узагальнення заробітної плати за структурними підрозділами, працівниками, складання форм звітності з праці тощо).

Натомість Н. В. Оляднічук та О. Г. Шайко [35, с. 118] вважають за необхідне вдосконалити й спростити структуру первинних документів. У цьому вони вбачають можливість забезпечення своєчасного, достовірного, неупередженого відображення облікових даних щодо витрат на оплату праці, у тому числі в галузі тваринництва, а також можливість зниження трудомісткості облікових робіт та поліпшення якості економічної інформації.

Для реформування бухгалтерського обліку заробітної плати й інших виплат працівникам необхідне поетапне поступове вдосконалення чинної

моделі бухгалтерського обліку, а саме: вдосконалення первинних документів і пристосування їх до наявних виробничо-облікових умов, оптимізація структури аналітичного й синтетичного обліку. За таких умов своєчасно формуватиметься економічна інформація та забезпечуватиметься чітке розмежування її за об'єктами обліку в результаті проведення господарських операцій.

Удосконалювати облік розрахунків за виплатами працівникам підприємства потрібно, розпочинаючи з удосконалення облікової політики щодо даного об'єкта обліку, позаяк облікова політика являє собою детальну інструкцію для обліково-економічної служби господарюючого суб'єкта. З метою врегулювання питань, що стосуються розрахунків за виплатами працівникам, законодавство передбачає формування кожним суб'єктом підприємництва відповідних нормативних документів (рис. 3.1).

Колективний договір	Форми та системи оплати праці, методи стимулювання, строки виплат, преміювання
Положення про оплату праці	Програми виплат, положення про преміювання
Норми виробітку та розцінки	Нормування праці, тарифікація, надбавки і доплати
Посадові інструкції	Обов'язки та права працівників

Рис. 3.1. Нормативне забезпечення обліку розрахунків за виплатами працівникам

Таким чином, вдале формування облікової політики підприємства забезпечує об'єктивність у відображенні інформації в обліку й звітності, ефективність у прийнятті управлінських рішень і плануванні стратегічних цілей.

Своєчасне формування первинних документів, порядок їх руху й опрацювання регулює графік документообігу, який складає головний бухгалтер і дотримання якого обов'язкове для всіх відповідальних осіб. Виробничо-

облікова дисципліна забезпечує своєчасне, неупереджене формування вхідних масивів інформації, їх опрацювання й отримання вихідної інформації, яка необхідна для здійснення управління, аналізу, аудиту, стратегічного планування.

Вдосконалення організації праці й обліку розрахунків за виплатами працівникам повинно здійснюватися за допомогою оптимізації й регулювання заробітної плати (рис. 3.2).

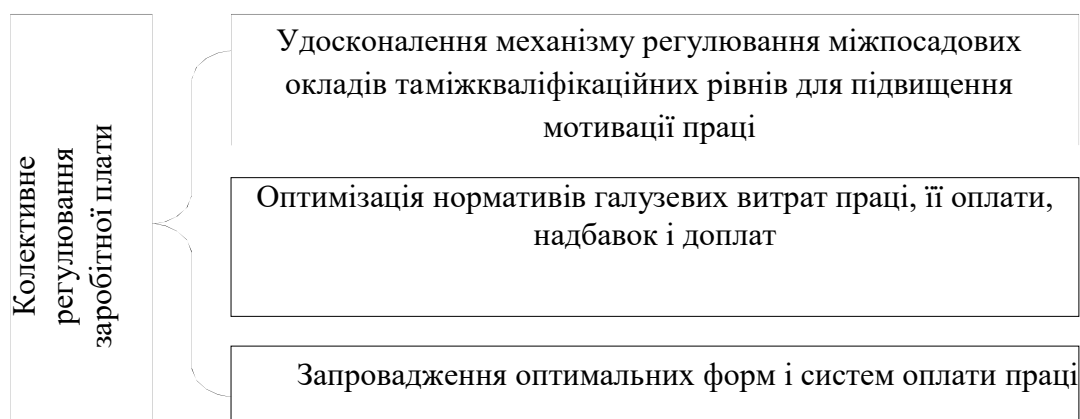


Рис. 3.2. Шляхи оптимізації та регулювання заробітної плати

Комплексне і систематичне регулювання праці і оплати праці сприятиме покращанню якості процесу організації обліку розрахунків за виплатами працівникам і підвищенню продуктивності праці. Оптимізувати роботу обліково-економічної служби дозволяють сучасні інформаційні системи й технології, що застосовуються в облікових процесах. Модульна побудова сучасних технологій виконання завдань обліку розрахунків за виплатами працівникам дає змогу розрахувати оптимальний фонд оплати праці й інших виплат за структурними підрозділами, виявити відхилення фактичних показників від запланованих з метою ухвалення управлінських рішень. В кінці звітнього періоду здійснюється автоматична перевірка розрахункової відомості, нарахувань і утримань, визначається кінцеве сальдо, що стане початковим у наступному звітному періоді.

Впорядкована схема обліку розрахунків за виплатами працівникам наведена на рис. 3.3.

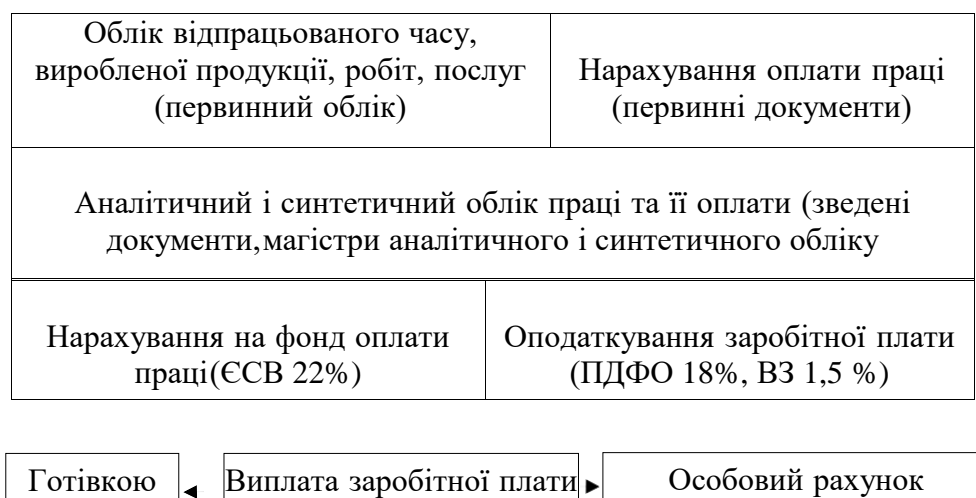


Рис. 3.3. Упорядкована схема обліку розрахунків за виплатами працівникам

Облік розрахунків за виплатами працівникам вимагає особливої уваги й виваженого підходу щодо здійснення господарських операцій, які пов'язані з обліком праці та оплати праці.

Отже, комплексний підхід до розв'язання проблем обліку й аудиту розрахунків за виплатами працівникам може бути забезпечений вдосконаленням облікової політики підприємства щодо обліку розрахунків за виплатами працівникам, розробленням належного документального забезпечення, оптимізацією й регулюванням заробітної плати, впорядкуванням схеми обліку праці, її оплати й оподаткування.

3.2. Вдосконалення обліку розрахунків за виплатами працівникам із застосуванням сучасних інформаційних систем

Облік розрахунків за виплатами працівникам є важливою ділянкою роботи, яка потребує оперативних і точних даних. Через постійні зміни законодавства, що стосується оплати праці, не втрачають своєї актуальності питання покращання організації на підприємстві розрахунків за виплатами

працівникам і визначення заходів з удосконалення обліково-аналітичного забезпечення, зокрема з використанням сучасних інформаційних систем.

Оплата праці регулює ринок праці та зайнятість, вона є для населення основним джерелом доходів і в системі мотивації праці відіграє провідну роль.

Поточні виплати працівникам, які визначені відповідно до П(С)БО 26, фактично відповідають поділу заробітної плати за видами, наведеному в Законі України «Про оплату праці» [54].

Організацію обліку розрахунків з оплати праці здійснюють згідно з внутрішніми розпорядчими документами підприємства (положення про організацію бухгалтерського обліку, наказ про облікову політику тощо), які регламентовані П(С)БО 26 «Виплати працівникам». Так, обліковою політикою розрахунків з оплати праці мають бути охоплені всі аспекти облікового процесу, а саме: методичний, організаційний і технічний (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Складові облікової політики розрахунків з оплати праці

Організаційна	Методична	Технічна
<p>порядок організації роботи облікового апарату</p>	<p>вибір способів обліку об'єктів</p>	<p>реалізація способів у документообігу, облікових реєстрах тощо</p>
<p>– перелік осіб, відповідальних за ведення обліку оплати праці, та їх посадові інструкції; – перелік центрів витрат та сфер відповідальності; – комерційна таємниця та порядок її захисту; – система внутрішнього контролю.</p>	<p>– системи і форми оплати праці, що застосовуються на підприємстві; – перелік робіт, які підлягають нормуванню; – порядок визнання нарахованої суми виплат за поточними зобов'язаннями; – порядок нарахування виплат за невідпрацьований час, премій та інших заохочувальних виплат; – варіант обліку витрат використанням рахунків всіх класів (0-9); з використанням рахунків всіх класів, крім рахунків класу 8 «Витрати за елементами»; з використанням рахунків всіх класів, крім рахунків класу 9 «Витрати діяльності»; – перелік об'єктів витрат та об'єктів калькулювання.</p>	<p>– робочий план рахунків у розрізі центрів витрат та центрів відповідальності; – форми первинних документів з розрахунків з оплати праці; – облікові реєстри; – схеми (графіки) документообігу; – вибір технології обробки облікової інформації; – склад, порядок і строки подання внутрішньої звітності; – порядок проведення інвентаризації зобов'язань з оплати праці.</p>

На порядок обліку оплати праці безпосередньо впливають окремі напрями облікової політики, вибраної підприємствами. Це стосується, зокрема, самостійного вибору підприємствами порядку ведення обліку витрат: зі застосуванням рахунків лише класу 9 «Витрати діяльності»; із застосуванням одночасно рахунків класу 8 «Витрати за елементами» і класу 9 «Витрати діяльності»; зі застосуванням лише рахунків класу 8 «Витрати за елементами».

З викладеного випливає, що організаційна складова облікової політики щодо оплати праці має врегульовувати основні питання стосовно визначення відповідальних осіб у веденні бухгалтерського обліку оплати праці, а це забезпечить для працівників бухгалтерської служби функціональність їхніх обов'язків.

Методична складова повинна передбачати основні прийоми й методи бухгалтерського обліку оплати праці.

Технічна складова облікової політики розрахунків з оплати праці повинна охоплювати такі питання: визначення первинних документів стосовно оплати праці; встановлення форм внутрішньої звітності стосовно оплати праці; порядок складання внутрішньої бухгалтерської звітності щодо показників оплати праці та строки її подання; інформаційне й програмне забезпечення ведення бухгалтерського обліку з оплати праці.

Важливим напрямом успішного виконання завдань бухгалтерського обліку з оплати праці є використання різноманітних комп'ютерних програм з метою автоматизації обліку. Автоматизована система обробки облікової інформації допоможе не тільки скоротити час розрахунків та обліку оплати праці, але й з якнайменшими затратами одержувати інформацію, яка потрібна для управління підприємством, у визначені терміни.

На сьогодні більшість підприємств використовує для обліку оплати праці програмні продукти російських розробників «1С: Бухгалтерія». Однак 15.05.2017 р. вийшов Указ Президента України № 133/2017 про введення санкцій для російського софтвера, і вітчизняні підприємства зіштовхнулися з

проблемою необхідності пошуку програмних продуктів, які були б альтернативними «1С: Бухгалтерія».

Компанією IT-Enterprise, що спеціалізується на розробці програмного забезпечення для управління підприємством в Україні, була створена низка програмних продуктів MASTER [24]. Так, з метою обліку розрахунків щодо оплати праці запроваджено використання програмного продукту «Заробітна плата та табельний облік», яким автоматизується завдання розрахунку заробітної плати та управління персоналом у підприємствах малого й середнього бізнесу. Цей продукт охоплює два функціональні модулі: «Зарплата» і «Кадри». Конфігурація повністю адаптована до українського ринку та відповідає вимогам законодавства України (рис. 3.4).

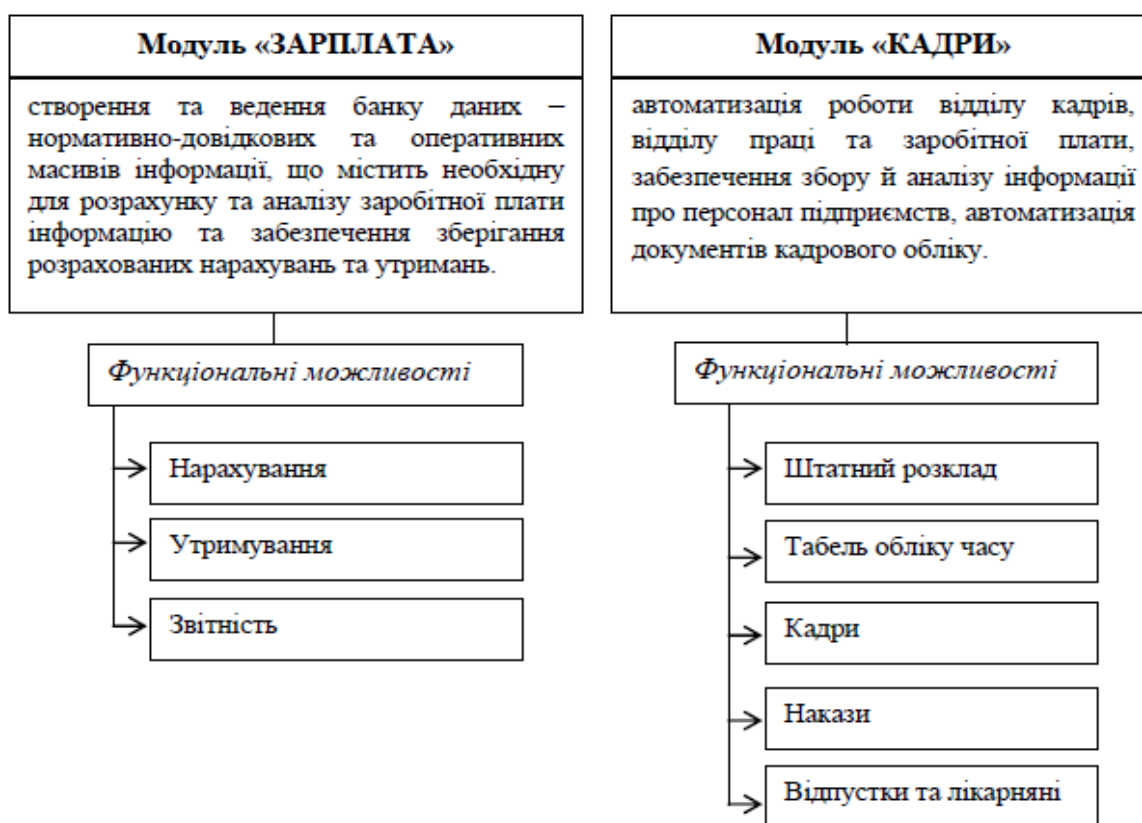


Рис. 3.4. Функціональні модулі конфігурації «MASTER: Зарплата і Кадри» та їхні можливості [24]

Детальну характеристику функцій цієї конфігурації подано в додаток К. У системі «MASTER: Бухгалтерія» для табельного обліку з максимальним відображенням правдивої інформації про робочий час виконуються такі

підготовчі дії: щодо кожного співробітника вказується графік його роботи; створюються планові фонди робочого часу щодо кожного графіка роботи; вносяться документи відсутності співробітників. Відтак при запуску функції створення таблиця системою автоматично вноситься інформація про перелічені підготовчі дії.

У системі формування заробітної плати являє собою лінійний процес. Тому в разі виявлення неправильного внесення відомостей за таблицею на етапі формування платіжних відомостей доведеться розпочати процес формування із самого початку, тобто з введення первинних документів, і пройти в етапи, що наведені на рис. 3.5.

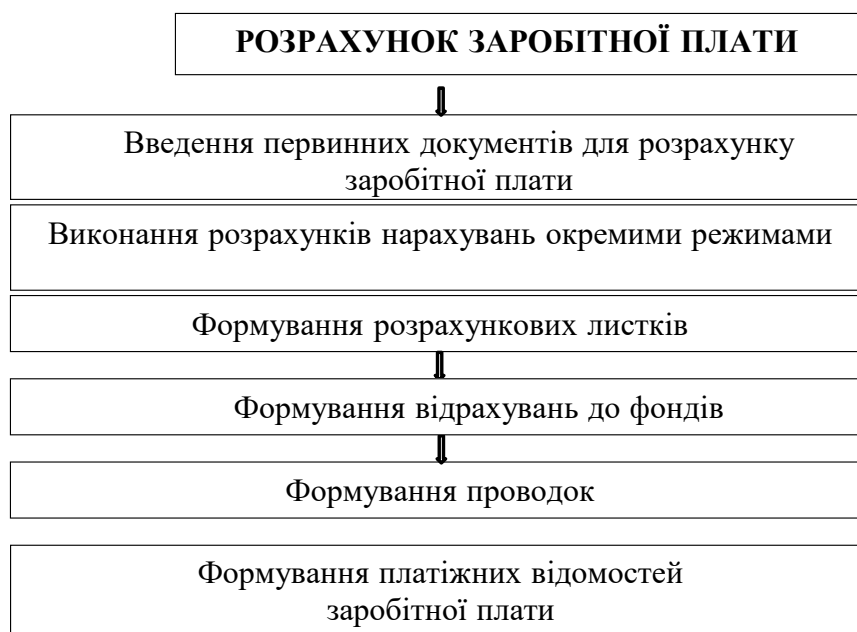


Рис. 3.5. Загальна схема розрахунку заробітної плати в конфігурації «MASTER: Зарплата і Кадри»

У системі міститься динамічний довідник нарахувань та утримань, пристосований до запитів користувачів. При цьому є потреба в розширенні видів нарахувань і утримань. Система має налаштоване єдине робоче місце бухгалтера, де зібрано всю інформацію з розрахунку заробітної плати щодо кожного працівника й автоматичний розрахунок авансу за вказаний період з усіма обов'язковими утриманнями. Під час розрахунку авансу відбувається розрахунок утримань до фондів щодо працівників та груп нарахувань (зарплата,

відпускні, лікарняні). Відбувається автоматичне нарахування ЄСВ до мінімальної заробітної плати. Конфігурація: «Зарплата і Кадри» легко об'єднується з базовим програмним продуктом лінійки MASTER, що створений з метою ведення бухгалтерського і податкового обліку, – «MASTER: Бухгалтерія для малого та середнього бізнесу». Цей програмний продукт для ведення бухгалтерського обліку в підприємствах малого й середнього бізнесу є доступний у хмарному та стаціонарному вирішеннях.

«MASTER: Бухгалтерія» має зручний і зрозумілий інтерфейс, у ньому реалізовано швидке внесення первинних документів, що стосуються кадрового обліку, обліку праці і розрахунків з оплати праці, забезпечується повний аналітичний розріз даних за співробітниками, автоматичне формування податкової і статистичної звітності з праці і розрахунків з її оплати.

Таким чином, від правильно організованого процесу обліку оплати праці залежать якість, своєчасність і повнота розрахунків з персоналом і забезпечення продуктивності праці. Одним з першочергових напрямів вдосконалення обліку розрахунків щодо оплати праці є систематичний контроль та аналіз кадрової політики підприємства, а також розрахунків з оплати праці і своєчасності виплат працівникам, тенденцій змін у законодавстві та нормативних документах, якими регулюється облік оплати праці.

Для успішного виконання завдань бухгалтерського обліку оплати праці важливим напрямом є автоматизація обліку. З'ясувавши основні особливості й функціональні можливості конфігурації «MASTER: Зарплата і Кадри», вважаємо цю конфігурацію серед нових програмних продуктів оптимальною для підприємств, що автоматизують облік розрахунків з оплати праці з персоналом. Системою забезпечується розрахунок заробітної плати й формується звітність з персоніфікації (Форма 1ДФ, Звіт з праці). Розрахунок заробітної плати передбачає введення первинних документів для його розрахунку, виконання розрахунків нарахувань за окремими режимами, формування розрахункових листків, а також відрахувань до фондів, бухгалтерських проводок, платіжних відомостей із заробітної плати.

РОЗДІЛ 4

ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ

4.1. Аналіз стану охорони праці

Аналіз стану охорони праці на підприємстві виконується з метою виявлення причин і факторів незадовільного стану безпеки виробництва, які найбільше впливають на результати діяльності підприємства й на визначення заходів щодо поліпшення умов та охорони праці. Тому, основним об'єктом дослідження системи охорони праці є працівник, з інформаційним та матеріальними взаємозв'язками у виробничому середовищі, а також функція організації безпеки підприємстві.

Отже, безпека праці у підприємстві є системою взаємозв'язаних законодавчих, економічних, технічних, гігієнічних і профілактичних безпекових заходів та засобів, призначених для збереження працездатності операторів в процесі праці. Організацію охорони праці у ПОСП ім. Шевченка здійснюють відповідно до Закону України «Про охорону праці» [55] та Кодексу цивільного захисту України [26]. На їх основі у господарстві розроблено Положення про систему управління охороною праці. Для цього готують наказ із зазначенням відповідального за охорону праці у бригадах, на фермі, в інших підрозділах і загалом у господарстві.

Аналіз показує, що система безпеки праці у підприємстві має важливе економічне значення, оскільки травматизм і виробничі недуги впливають на продуктивність праці, збільшують втрати на лікування та компенсації за важкі умови праці тощо. Предметом діяльності ПОСП ім. Шевченка є виробництво та реалізація сільськогосподарської продукції для отримання прибутку. Основною галуззю є рослинництво. Рослинництво оперує площею 2050 га.

У системі технічного забезпечення технологічних процесів основного виробництва і перевезення вантажів працює 27 осіб. Відповідальними за їх безпеку праці в підприємстві є керівник та інженер. Аналіз показує, що у ПОСП ім. Шевченка в є журнал для реєстрації інструктажів з охорони праці. Також є

також аптечки першої необхідності, під час робіт з шкідливими умовами праці працівники отримують різний спецодяг, засоби індивідуального захисту інші захисні засоби.

Аналіз особливостей умов праці у підприємстві показав, що тут є деякі труднощі роботи внаслідок певних особливостей аграрного виробництва, в усі сезони доводиться працювати в умовах з позанормовими параметрами виробничої санітарії. Відповідно на працездатність різних бригад, механізаторів, допоміжних працівників впливає температурний чинник. В умовах нагрівання кабін тракторів і автомобілів швидше настає втома, важчими є фізичні навантаження, у т.ч. пов'язанні з управлінням агрегатів, інші чинники виробничого середовища, більші часові норми – в деякі періоди доводиться працювати довше під час зміни, для закінчення робіт у погожі дні (збирання урожаю, транспортування з полів, внесення міндобрив та ін.).

Згідно з даними аналізу, у підприємстві намагаються дотримуватися вимог безпеки, відповідно випадки важкого травматизму не зареєстровані, періодично трапляються легші інциденти, які не суттєво впливають на безпеку виробництва.

Для оцінки рівня травматизму за статистичним методом визначають основні коефіцієнти/показники втрат, частоти $P_{чТ}$ та тяжкості $P_{тТ}$. Недоліком цих коефіцієнтів є те, у них не відображено випадків з тяжкими наслідками. Відповідно, для аналізу травматизму підприємств з такими наслідками введено новий параметр – коефіцієнт $P_{сн}$, що враховує травматизм з летальним наслідками, а також що спричинили інвалідність. Коефіцієнти частоти та важкості травм визначають за формулами:

$$P_{чТ} = T \times \frac{1000}{P}, \quad (4.1)$$

$$P_{тТ} = \frac{ДТ}{T}, \quad (4.2)$$

де T – кількість травм за звітний період;

P – середньооблікова кількість працівників;

$ДТ$ – кількість днів непрацездатності (за травматизмом).

Показник втрат працездатності P_{HT} від травматизму характеризує узагальнену кількість днів непрацездатності (на 1000 працівників галузі):

$$P_{HT} = 1000 \times \frac{D_T}{P}, \quad (4.3)$$

Відповідно, якісна оцінка наслідків нещасних випадків характеризується показниками P_{TT} і P_{CH} , які взаємно доповнюють один одного.

Аналіз показує, що особи, які працюють у підприємстві з токсичними речовинами дещо частіше хворіють на грип, розлади травлення, запалення та ін. Для оцінки рівня виробничих захворювань визначають показники частоти захворювань $P_{ЧЗ}$, її важкості $P_{ТЗ}$ та показник втрат $P_{ДЗ}$ через хвороби, з розрахунку на 100 працюючих осіб:

$$P_{ЧЗ} = 3 \times \frac{100}{P}, \quad (4.4)$$

$$P_{ВЗ} = \frac{D_3}{3}, \quad (4.5)$$

$$P_{ДЗ} = D_3 \times \frac{100}{P}, \quad (4.6)$$

де 3 – кількість випадків захворювань, осіб;

D_3 – кількість днів непрацездатності через виробничі захворювання за визначений період;

P - загальна кількість працюючих, осіб.

У табл. 4.1 зібрано дані про рівень і динаміку параметрів безпеки праці на підприємстві ПОСП ім. Шевченка, а також показано основні показники виробничого травматизму.

З аналізу табл. 4.1 видно, що останні роки у підприємстві зменшується кількість нещасних випадків. Подібно, захворювання у колективі не є значними, хоча для їх зменшення треба покращувати стан виробничої санітарії основних і допоміжних процесів в рослинництві. Отже, динаміка параметрів та коефіцієнтів травматизму і непрацездатності є відносно задовільною. За постійного складу значної кількості працівників у майбутньому потрібно дотримуватися норм фінансування проектів заходів з безпеки праці, контролювати стан дотримання вимог санітарії, пожежної безпеки тощо.

Таблиця 4.1

Основні показники виробничого травматизму

Показник	Умовне позначення	Рік			2021 р. у % до 2019 р.
		2019	2020	2021	
Середня кількість працівників, осіб	P	224	230	236	90,0
Асигновано на охорону праці, тис. грн.:	A_n	11,29	13,62	15,16	134,3
у т.ч. витрати на спецодяг	B_o	7,2	8,4	10,3	143,1
Протипожежні витрати, тис. грн.	$B_{пп}$	5770	6226	6937	120,2
Травматизм, осіб	T	3	2	2	6,7
Дні непрацездатності	D_T	19	14	15	78,9
Коефіцієнт частоти	$K_{чт}$	34,5	21,9	20,8	60,3
Коефіцієнт важкості	$K_{вт}$	6,3	7,0	7,5	119,1
Коефіцієнт втрат	K_T	217	153	156	71,9
Захворювання	Z	18	14	16	88,9
Дні непрацездатності	D_z	75	78	78	104,0
Коефіцієнт частоти захворювань	$K_{чз}$	20,6	15,4	16,7	81,1
Коефіцієнт важкості захворювань	$K_{вз}$	4,2	5,6	4,9	116,7
Коефіцієнт втрат захворювань	K_z	86,5	86,2	81,8	94,6

4.2. Планування заходів з покращення охорони праці

Запровадження проектів щодо поліпшення стану умов чи безпеки виробництва охоплює низку видів діяльності, спрямованих на попередження, повну нейтралізацію або зменшення дії наявних шкідливих і/або небезпечних виробничих чинників на виробничників. Передпланова робота обов'язково містить дані дослідження і аналізу фактичного стану параметрів охорони праці і їх прогнозування на майбутнє.

Залежно від підрозділу у підприємстві розробляють плани проектів робіт з безпеки праці на перспективу (триваліший відрізок часу), річні поточні і короткотривалі оперативні. Реалізацію цих планів оцінюють показниками ефективності проектів заходів з поліпшення умов праці, які характеризують:

а) зміни умов праці (їх нормалізація): зміна кількості засобів виробництва, що відповідають стандартам безпеки праці; нормалізація гігієнічних показників тощо.

б) соціальні наслідки заходів: усі робочі місця відповідають нормативним вимогам; зменшення виробничого травматизму, захворювань, аварій тощо.

в) економічні результати поліпшення умов праці – економія від зменшення збитків через зменшення кількості аварій, травмувань і професійних недуг у підприємстві.

Згідно із законом основне фінансування запланованих проектів з охорони праці здійснює роботодавець. Додаткове фінансування тривалих профілактичних проектів заходів з безпеки праці, відповідно до загальнодержавних чи галузевих програм безпеки, гігієни праці, а також державних програм, які спрямовані на запобігання виробничих захворювань і нещасним випадкам передбачається у планах державних та місцевих бюджетів, де чітко виділяють окремі рядки, деякі проекти реалізують за рахунок інших схем фінансування (благочинність, міжнародні проекти тощо) визначених законодавством (табл. 4.2).

Таблиця 4.2

Планування заходів з покращання безпеки праці

Зміст заходів	Вартість робіт, грн.	Строки виконання заходів	Відповідальний
Забезпечення працівників новим спеціальним одягом, взуттям та сучасними модернізованими засобами індивідуального захисту відповідно з визначеними нормативами	30050	протягом року	керівник
Покращення протипожежної безпеки	12350	протягом року	керівник
Проведення організаційних заходів для обов'язкового періодичного медичного огляду, особливо зайнятих на важких роботах	11250	протягом року	керівник
Інші профілактичні заходи і засоби	18000	протягом року	керівник
Всього виділено коштів	60580		

Для умов підприємства, з відповідним фондом оплати праці (близько 6 млн. грн) найманих працівників витрати на проекти з охорони праці планують у розмірів більше 50 тис. грн (у межах більше 0,5 відсотка від фонду). Для

реалізації планів заходів залучають у підприємстві інші джерела фінансування: власні кошти з прибутків, кредити за зниженими відсотками та ін. Повне фінансування проектів безпеки праці дає змогу підвищувати стандарти безпеки під час небезпечних робіт, нормалізувати умови праці, в загальному поліпшувати показники виробничої санітарії, техніки безпеки, пожежної безпеки, електробезпеки та ін.

4.3. Економічна ефективність заходів з покращення охорони праці

Ефективність низки запланованих і запроваджених заходів для покращання умов безпеки праці за визначають відомою методикою, яка полягає у тому, що потрібно порівняти наявні втрати від травматизму у грошовому виразі за відповідний період і через визначений час після запровадження заходів. Для того, щоб визначити матеріальні втрати використовують наступну формулу [11]:

$$M_3 = P_T + P_L, \quad (4.7)$$

де M_3 – загальні матеріальні втрати, грн.;

P_T – наслідки травматизму (матеріальні) у, грн.;

P_L – матеріальні втрати від захворювань, які пов'язані із умовами праці, грн.

Матеріальні наслідки травматизму (P_T) включають:

- ✓ виплати за непрацездатність через травматизм;
- ✓ собівартість продукції, яку недоотримали унаслідок нещасного випадку, витрати на профілактику та лікування хворих людей;
- ✓ доплати за легку працю потерпілим, допомога сім'ям тощо.

Загалом втрати робочого часу через виробничий травматизмі виробничі захворювання після запровадження проектів заходів з удосконалення системи охорони праці, як показують статистичні дані, значно зменшуються.

Економічний ефект від реалізованого проекту заходів з покращання безпеки та умов праці можна визначити за формулою [11]:

$$E = \Pi_d + C_L - K, \quad (4.8)$$

де Π_d – вартість додаткової продукції, отриманої внаслідок зниження виробничих захворювань та травматизму, грн.;

C_L – сума коштів економії за результатами зниження виробничих недуг та травматизму, грн.;

K – кошти, використані на заходи профілактики нещасних випадків (травматизму) і виробничих недуг (показник $K = 28,9$ тис грн. і включає витрати на реалізацію проектів заходів для удосконалення систем, пов'язаних з управлінням безпекою праці у галузях – рослинництві, первинній переробці і ін., що передбачає придбання спеодягу, організацію спеціальних навчань, нормалізацію умов праці, інших витрат).

Термін окупності використаних коштів ($C, p.$) визначають за формулою:

$$C = K / E, \quad (4.3)$$

На основі визначених у табл. 4.1-4.2 показників і даних 2-го розділу складають таблицю економічної ефективності безпеки праці.

Таблиця 4.3

Економічна ефективність безпеки праці

Показник	Значення показника
Затрати праці в результаті виникнення випадків виробничого травматизму і захворювань, дні.	104
Втрати коштів внаслідок непрацездатності (через виробничі недуги), тис. грн.	65,76
Втрати коштів внаслідок випадків непрацездатності (травматизму), тис. грн.	51,94
Економічний ефект від впровадження планів проектів заходів з покращення безпеки праці, тис. грн.	28,6
Сума коштів на плановані проекти/заходи покращення безпеки праці, тис. грн.	31,9
Термін окупності проектів, роки.	1,6

Аналіз табл. 4.3 показує невеликі втрати коштів від виробничого травматизму і захворювань у підприємстві, загалом закладені у план 282,2 тис грн. на проект заходів, які у майбутньому дають змогу покращувати умови і безпеку праці, окупляться за 1,6 року.

4.4. Безпека в надзвичайних ситуаціях

В досліджуваному господарстві заходи захисту населення і територій у разі виникнення надзвичайних ситуацій (НС) планують заздалегідь і здійснюють відповідно до положень Кодексу цивільного захисту України [26], програм захисту населення і територій від небезпечних чинників техногенних, природних, соціально-політичних надзвичайних ситуацій, відповідних постанов Кабінету Міністрів, наказів Державної служби з надзвичайних ситуацій, які функціонує у складі міністерства внутрішніх справ та ін.

До природних надзвичайних ситуацій, які періодично відбуваються на території господарства належать сильні вітри, грози з градом, посуха, підтоплення водою, снігові замети літа ін., до техногенних – промислові аварії, у т.ч. пов'язані з витіканням отруйних і небезпечних хімічних речовин, пожежі, вибухи пально-мастильних матеріалів та ін.

В останні роки зросла ймовірність виявлення вибухонебезпечних предметів. За умови виявлення невідомих предметів, подібних до вибухонебезпечних роботу підрозділу слід зупинити, відвести працівників на безпечну віддаль, повідомити керівника робіт, який організовує позначення місця, охорону предметів і повідомлення правоохоронних служб.

Також важливо припинити польові роботи під час сильної зливи, вітру. За умови виявлення диму, запаху горіння, полум'я, різних видів незвичайного шуму або вібрації у відповідних технічних пристроях, машинах треба включати звукову сигналізацію. За умови травмування працівників слід припинити роботу, за можливості обмежити доступ до джерела небезпечних чинників і надавати відповідну долікарську допомогу, за потреби повідомляти медичну службу, керівника робіт.

За організацію необхідних заходів життєзабезпечення населення в разі надзвичайних ситуацій у підрозділах відповідає система цивільного захисту підприємства, яку очолює керівник, який створює штаб цивільного захисту з

керівником штабу і відповідною структурою. У разі потреби заходи життєзабезпечення здійснюють центральні та місцеві органи державної виконавчої влади, спеціалізовані структурні підрозділи у їх складі, що в умовах НС безпосередньо відповідають за захист населення.

Відповідно до Кодексу цивільного захисту організаційні заходи захисту населення в екстремальних умовах складаються із системи робіт, які спрямовані на створення і підтримання здоров'я та працездатності людей, що передбачає [26]:

- ✓ управління діяльністю робітників та службовців всього населення при загрозі та виникненні надзвичайних ситуацій;

- ✓ забезпечення населення питною водою, продовольчими товарами і предметами першої необхідності, а також захист продовольства, харчової сировини, води від радіаційного, хімічного та біологічного зараження;

- ✓ житлове забезпечення і працевлаштування;

- ✓ медичне обслуговування;

- ✓ санітарну обробку та знезараження території, споруд, транспортних засобів, обладнання, сировини, матеріалів і готової продукції

- ✓ заходи, спрямовані на попередження, запобігання або ослаблення несприятливих для людей екологічних наслідків надзвичайних ситуацій і інше.

Керівництво підприємства сприяє безпосереднім виконавцям цих заходів, які розробляють завчасно, відображають у відповідних планах цивільного захисту, виконують як у початкові періоди загроз так і після виникання різних надзвичайних ситуацій.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Заробітна плата є основним критерієм соціально-трудоких відносин між державою, підприємцем і найманим працівником. На тлі соціально-економічної кризи зростає необхідність створення ефективної системи розрахунків за виплатами працівникам.

Розглянувши основні питання, що стосуються вдосконалення організації обліку розрахунків за виплатами працівникам і оподаткування доходів фізичних осіб, можна сформулювати такі висновки:

Єдиного комплексного підходу до вирішення проблем оплати праці науковцям так і не вдалося знайти, хоча цими питаннями за тривалий період часу займалися багато різних вчених: економісти, соціологи, філософи, психологи. Однак на будь-якому етапі розвитку суспільства вчені намагаються знайти способи їх розв'язання. Тому на сьогодні розроблена міцна основа для продовження дослідження проблем обліку розрахунків за виплатами працівникам.

Податкове проектування передбачає процес взаємоузгодження і забезпечення збалансованості різних, часто суперечливих за своїм змістом цілей податкової політики, і насамперед досягнення компромісу між забезпеченням ефективності оподаткування і справедливістю в оподаткуванні.

Як і в більшості ринкових економічних систем світу, в Україні застосовується багаторівнева організація регулювання оплати праці, яка охоплює такі види регулювання: ринкове; державне; колективно-договірне і регулювання на рівні господарюючих суб'єктів. Удосконалено нормативно-правове регулювання щодо виплат працівникам, зокрема прописано одне визначення понять «заробітна плата» та «виплати працівникам».

Спеціалізація ПОСП ім. Шевченка – молочне скотарство та переробка молока. Крім того, у господарстві вирощують зернові, сою та ріпак. Підприємство використовує 151 га пасовищ для пасовищного утримання

худоби та виробляє корми власного виробництва.

Основна сума виручки від продукції рослинництва забезпечується реалізацією зернових (30,2 %) і насіння олійних культур – ріпаку, кользи та бобів сої (25,5 %). Від реалізації молока господарство отримує основну частину виручки – 40,3 %. Позаяк сільськогосподарські тварини є побічною продукцією молочного скотарства, то їх реалізація формує лише 5 % виручки від реалізації аграрної продукції.

За аналізований період (2019–2021 рр.) виручка від реалізації зернових зменшилася на 28,4 %, водночас на 75,4 % зросла виручка від реалізації насіння олійних культур, а від реалізації молока – на 9,1 %. Від реалізації тварин виручка зменшилася на 21,1 %.

На підставі здійснених розрахунків бачимо, що господарство було високорентабельним у досліджуваному періоді, однак за дослідований період рівень рентабельності господарства істотно знизився – від 30,8 % у 2019 р. до 15,4 % у 2021 р. Це відбулося в основному внаслідок того, що собівартість реалізованої продукції зростала вищими темпами (99,8 %), ніж виручка від її реалізації (95 %). Це було зумовлено невідповідністю темпів зростання закупівельних цін на продукцію сільського господарства і темпів зростання виробничих витрат на виробництво цієї продукції. Незначно зросла порівняно з 2019 р. частка чистого доходу від реалізації великої рогатої худоби і у 2021 р. становить 4,4 %. Це зумовлено тим, що, як уже було зазначено, продукція м'ясного скотарства в господарстві є побічною, а основна його спеціалізація – це виробництво молока.

Аналіз наведених у таблиці 2.4 показників свідчить про позитивну тенденцію зростання власного капіталу (на 80,5 %) й необоротних активів (в 1,6 раза).

Зростання необоротних активів відбулося в основному за рахунок того, що зросла вартість довгострокових біологічних активів. Це є свідченням того, що значно розширилася господарська діяльність підприємства, і це сталося повністю з власних джерел фінансування. Спостерігається зменшення

дебіторської заборгованості на 20,5 %. Це явище позитивне, адже воно свідчить про те, що покупці вчасно розраховуються за відвантажену продукцію. Також зменшилася кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом, із страхування, за товари, роботи, послуги і з оплати праці (відповідно 58,2; 38,6; 86,6; 21,9), що свідчить про вчасність розрахунків кредиторів.

Отже, як бачимо, для обліку розрахунків за виплатами працівникам використовується чимала кількість документів, кожен із яких має свої особливості. Під час їх заповнення від бухгалтера вимагається висока концентрація уваги, а крім того, він мусить постійно відстежувати законодавчі зміни, які стосуються документування розрахунків за виплатами працівникам.

Згідно з чинними положеннями, в об'єкті дослідження синтетичний та аналітичний облік розрахунків за виплатами працівникам здійснюється в спеціалізованих формах реєстрів журнально-ордерної форми обліку.

З урахуванням законодавчих змін обґрунтовано й розкрито особливості оподаткування розрахунків за виплатами працівникам, а також контролю операцій із нарахування й утримання із заробітної плати податкових платежів. Із заробітної плати при кожній виплаті утримуються ПДФО і військовий збір.

На основі проведених досліджень розроблено такі пропозиції, що стосуються напрямів вдосконалення в господарстві організації обліку та оподаткування розрахунків за виплатами працівникам:

✓ на підвищення достовірності формування відповідних звітних показників спрямовані науково-теоретичні положення, які отримали подальший розвиток у роботі і стосуються визначення сутності обліково-аналітичної категорії «розрахунки з оплати праці» та нових підходів щодо побудови загального механізму організації оплати праці;

✓ визначено економічну ефективність комплексного податку на доходи фізичних осіб, податку на трудові доходи і податку на доходи від капіталу, враховуючи історичну еволюцію моделі ПДФО – перехід від комплексного до дуалістичного податку;

✓ з урахуванням законодавчих змін обґрунтовано й розкрито особливості обліку розрахунків за виплатами працівникам і оподаткування доходів фізичних осіб;

✓ систематизовано первинні документи, враховуючи рівні і функції управління, що є одним з принципів їх уніфікації;

✓ вдосконалено чинну модель аналітичного обліку, зважаючи на те, що дані аналітичного обліку мають важливе значення, адже характеризують склад і розміщення персоналу за місцями, де він використовується, відпрацьований і невідпрацьований час, виконання норм, обсяг продукції, фонд заробітної плати, його структуру;

✓ удосконалено облікову політику підприємства щодо обліку розрахунків за виплатами працівникам, розроблено необхідне документальне забезпечення, оптимізацію та регулювання заробітної плати, впорядковано схеми обліку праці, її оплати, оподаткування і видачі;

✓ обґрунтовано переваги і доцільність використання на вітчизняних підприємствах для ведення кадрового обліку і розрахунків з оплати праці програмних продуктів MASTER: Бухгалтерія.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бланкарт Ш. Державні фінанси в умовах демократії: вступ до фінансової науки / пер. з нім. за наук. ред. В. М. Федосова. Київ: Либідь, 2000. 656 с.
2. Богиня Д. П., Куліков Г. Т., Шамота В. М. Соціально-економічний механізм регулювання ринку праці та зайнятості: навч. посіб. Київ: Ін-т економіки НАН України, 2010. 300 с.
3. Бунда О. М., Матяш Ю. М. Бухгалтерський облік розрахунків з оплати праці в управлінні підприємством. *Інтер-наука*. 2016. № 12 (2). С. 38–41. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nzlubp_2010_4_15.
4. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / Н. С. Акімова, О. О. Говоруха, Л. О. Кирильєва, Т. О. Євлаш. Харків: ХДУХТ, 2019. 182 с.
5. Воронін О. Визначення показників економічної ефективності виробництва на основі модифікації ресурсного потенціалу. *Економіка України*. 2007. № 10. С. 29-37.
6. Гнатишин Л. Б., Прокопишин О. С. Організація обліку: навч. посіб. Львів: Магнолія 2006, 2016. 438 с.
7. Гнатишин Л. Б., Прокопишин О. С., Малецька О. І. Модернізація системи оподаткування підприємств з урахуванням європейського досвіду. *Ефективна економіка*. 2020. № 7. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/7_2020/72.pdf.
8. Гнатишин Л. Б., Прокопишин О. С. Моделювання бухгалтерського відображення екологічної діяльності в системі обліку сільськогосподарських підприємств. *Наукові праці: економіка: науково-методичний журнал*. 2016. Вип. 275, т. 263. С. 78-83.
9. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: www.rada.gov.ua.
10. Грицик В., Канарський Ю., Бедрій Я. Екологія довкілля. Охорона природи: навч. посіб. для студентів вузів. Київ: Кондор, 2009. 290 с.

11. Грищук М. В. Основи охорони праці: підручник. Київ: Кондор, 2005. 238 с.
12. Державні фінанси: теорія і практика перехідного періоду в Центральній Європі / пер. з англ. Київ: Основи, 1998. 542 с.
13. Економіка підприємства: підручник / Г. О. Швиданенко та ін.; за заг. ред. Г. О. Швиданенко. Київ: КНЕУ, 2009. 598 с.
14. Електронна бухгалтерія: підруч. для здобувачів вищої освіти / В. Я. Плаксієнко, І. М. Назаренко, К. С. Жадько, С.А. Гаркуша; за ред. Плаксієнка. Київ: Центр навч. літ., 2021. 334 с.
15. Живко З., Рассадникова С., Прокопишин О. Проблеми інвестування в екологію українського Причорномор'я. *Формування стратегії соціально-економічного розвитку підприємницьких структур в Україні*: матеріали II Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Львів, 23–25 лист. 2016 р.) / упоряд. А. М. Штангрет; редкол.: З. Б. Живко та ін. Львів: Укр. акад. друкарства, 2016. С. 56-58.
16. Жидовська Н. М., Прокопишин О. С. Формування інтегрованої звітності підприємства в умовах інституційних перетворень. *Вісник Львівського національного аграрного університету: економіка АПК*. 2016. № 23. С. 143-150.
17. Жидовська Н. М., Прокопишин О. С., Бойчук М. Б. Удосконалення систем оплати праці України з урахуванням зарубіжного досвіду. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету: економічні науки* / за ред. М. Ф. Кропивка. Мелітополь: Люкс, 2012. № 2 (18). С. 138-146.
18. Звітність аграрних підприємств: зарубіжна й вітчизняна практика / З. Б. Живко, Л. Б. Гнатишин, О. С. Прокопишин, Н. Є. Ціцька. *Український журнал прикладної економіки*. 2020. Т. 5, № 2. С. 383-392.
19. Зеркалов Д. В. Екологічна безпека та охорона довкілля: монографія. Київ: Основа, 2011. 514 с.
20. Інструкція зі статистики заробітної плати: затв. наказом Держкомстату України від 13.01.2004 р. № 5. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0114->

04.

21. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. № 291 (зі змінами та доповненнями від 25.09.2009 р. № 1125). URL: <http://search.ligazakon.ua>.

22. Історія економіки та економічної думки: навч. посіб. / С. В. Степаненко, С. Н. Антонюк, В. М. Фещенко, Н. О. Тимочко; за ред. проф. С. В. Степаненка. Київ: КНЕУ, 2010. 743 с.

23. Кадрове діловодство на допомогу бухгалтеру: зб. систематизованого законодавства. Київ: Бліц- Інформ, 2010. Вип. 7. 192 с.

24. Київська ІТ-компанія InBASE. URL: <http://inbase.com.ua/ua/about-us2>.

25. Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 р. № 322-VIII (зі змінами і доповненнями від 11.10.2018 р.). URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

26. Кодекс цивільного захисту України від 01.07. 2013 р. (зі змінами і доповненнями від 27.03.2014 р. № 1166 VII). URL: <http://search.ligazakon.ua>.

27. Конституція України: прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28.06.1996 р. URL: <http://advoc.kiev.ua>.

28. Маркс К., Энгельс Ф. Избранные произведения: в 2 т. Москва: Политиздат, 1955. Т. 2. 516 с.

29. Меліхова Т. О., Чкалова Н. С., Іващенко Є. Є. Удосконалення внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам для підвищення якості формування інформації в обліку. *Економіка та держава*. 2019. № 3. С. 95–101. doi: 10.32702/2306-6806.2019.3.95.

30. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств: затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 р. № 390. URL: <http://zakon.nau.ua>.

31. Миронова Ю. Ю., Панасенко В. А. Проблеми організації обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві. *Економіка і регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2016. № 1. С. 121–126. URL:

http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig_2016_1_20.

32. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам». URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>.

33. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ, МСФЗ для МСП, включаючи МСБО та тлумачення КТМФЗ, IASB; Список, Стандарт): Міжнар. док. Від 01.01.2012 р. (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>.

34. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Мінфіну № 73 від 07.02.2013 р. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

35. Оляднічук Н. В., Шайко О. Г. Удосконалення первинного обліку праці та її оплати у сільськогосподарських підприємствах. *Економіка АПК*. 2011. № 5. С. 116–120.

36. Плаксієнко В. Я. Облік, оподаткування та аудит: навч. посіб. [для студ. вищих навч. закл.] / В. Я. Плаксієнко, Ю. А. Верига, В. А. Кулик, Є. А. Карпенко. Київ: ЦУЛ, 2019. 509 с.

37. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30 лист. 1999 р. № 291 (зі змінами і доповненнями від 25 верес. 2009 р. № 1125). URL: <http://search.ligazakon.ua>.

38. Податкове право країн ЄС: посібник / М. Г. Волощук, О. О. Петріченко, О. В. Білаш, Т. О. Карабін, М. В. Менджул. Ужгород: Вид-во Олександри Гаркуші, 2021. 144 с.

39. Податковий кодекс України: станом на 1 квіт. 2013 р. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість». *Все про бухгалтерський облік*. 2001. № 37. С. 35-36.

41. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання». *Все про бухгалтерський облік*. 2001. № 37. С. 15-64.

42. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати

працівникам»: наказ Міністерства фінансів України від 28.10.2003 р. № 601. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2003. № 11. С. 3-9.

43. Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку: затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.03.1995 р. № 88. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

44. Положення про оплату праці: підстави та порядок запровадження. *Інтерактивна бухгалтерія*. 2018. 1 лист. URL: [http:// INTERBUH.COM.UA](http://INTERBUH.COM.UA).

45. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV (із змінами і доповненнями № 3332-VI від 12.05.2011 р.). URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

46. Про відпустки: Закон України від 15.11.1996 р. № 504/96 (із змінами та доповненнями). URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

47. Про встановлення прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати: Закон України від 12 жовт. 2009 р. № 1646-17 (із змінами та доповненнями). URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

48. Про Державний бюджет України на 2022 рік: Закон України від 2 груд. 2021 р. № 1928-IX. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

49. Про затвердження Порядку проведення індексації грошових доходів населення» (із змінами, внесеними згідно з Постановами КМУ від 24.10.2017 р.): Постанова КМУ № 1078 від 17 лип. 2003 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1078-2003-%D0%BF#Text/>.

50. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці: наказ Держкомстату України від 5.12.2008 р. № 489. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

51. Про захист заробітної плати: Конвенція Міжнародної організації праці № 95 від 01.07.1949 р. (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

52. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 р. № 2464 (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

53. Про колективні договори і угоди: Закон України від 1 лип. 1993 р. № 3357 – XII (із змінами та доповненнями). URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

54. Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

55. Про охорону праці: Закон України від 14.10.1992 р. № 2694-XII (зі змінами та доповненнями від 09.04.2014 р. № 1193-VII). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2694-12>.

56. Прокопишин О. С. Блокчейн як перспективна технологія обліку. *Новітні технології в розвитку бухгалтерського обліку: матеріали круглого столу*, 23 лютого 2021 р. / за заг. ред. Л. Б. Гнатишин. Львів: ЛНАУ, 2021. С. 140-145.

57. Прокопишин О. С. Екологізація як напрям розвитку сучасного суспільства. *Цифрова економіка: тренди та перспективи: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Тернопіль, 25 жовт. 2018 р.)*. Тернопіль: Осадца Ю. В., 2018. С. 195-197.

58. Прокопишин О. С., Жидовська Н. М. Організація податкової системи України. Проблеми правового, фінансового та економічного забезпечення розвитку національної економіки (галузевий та територіальний аспекти): монографія / за ред. Л. М. Савчук, Л. М. Бандоріної. Дніпро, 2021. С. 380-391.

59. Прокопишин О. С. Передумови становлення і розвитку управлінського обліку в Україні. *Вісник Львівського національного аграрного університету: економіка АПК*. 2013. № 20. С. 223-230.

60. Рикардо Д. Сочинения. Москва: Политиздат, 1955. Т. 1. 468 с.

61. Річні звіти ПАФ ім. М. Шашкевича за 2015–2017 рр. Радехівського району Львівської області.

62. Рукасов С. В. Ретроспектива теоретичних підходів щодо сутності оплати праці. *Вісник КіПНУ імені Івана Огієнка. Економічні науки*. 2009. Вип. 2. С. 115-120. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vkpnuen_2009_2_26.

63. Селіванова Н. М., Ветренюк Б. Б. Сучасні проблеми обліку оплати праці та шляхи їх вирішення. *Проблеми ринку та розвитку регіонів України в*

XXI століття: матеріали VII Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. м. Одеса, 05-09.12.2016 р., Одеса, 2016. С. 95–97. URL: <https://economics.opu.ua/files/science/ipreed/2016/95.pdf>.

64. Сергієнко О. Заробітна плата як елемент первинних доходів домогосподарств: сучасний стан і тенденції формування. *Україна: аспекти праці*. 2011. № 5. С. 15–21.

65. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду: монографія / А. М. Соколовська та ін. Київ: НДФІ, 2006. 320 с.

66. Фінансовий облік: підручник / Я. Д. Крупка та ін. 4-те вид., допов. і перероб. Тернопіль: ТНЕУ, 2017. 451 с.

67. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: підручник / М. Ф. Огійчук та ін.; за ред. проф. М. Ф. Огійчука. 7-ме вид., перероб. і допов. Київ: Алерта, 2016. 1040 с.

68. Хилько М. І. Екологічна безпека України: навч. посіб. Київ, 2017.

69. Экономика налоговой политики / пер. с англ. под ред. М. П. Девере. Москва: Филинь, 2002. 328 с.

70. Bird R. M., Zolt E. M. Dual Income Taxation and Developing Countries. *Columbia Journal of Tax Law*. 2010. Vol. 1. № 2. P. 174-217. URL: <https://academiccommons.columbia.edu/doi/10.7916/D86D64QC/download>.

71. Boadway R. The Dual Income Tax System: An Overview. *CESifo DICE Report*. 2004. № 3. P. 3-8. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/6630927.pdf>.

72. Burns L., Krever R. Individual Income Tax. *Tax Law Design and Drafting* / ed. by V. Thuronyi. Washington: International Monetary Fund, 1998. Vol. 2. P. 495-563. URL: <https://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch14.pdf>.

73. Eggert W., Genser B. Dual Income Taxation in EU Member Countries. *CESifo DICE Report*. 2005. № 1. P. 41-47. URL: <https://www.cesifo-group.de/DocDL/dicereport105-rr1.pdf>.

74. Genser B., Reutter A. Moving Towards Dual Income Taxation in Europe. *FinanzArchiv / Public Finance Analysis*. 2007. Vol. 63. № 3. P. 436-456. URL: <https://pdfs.semanticscholar.org/4cec/2f9dc299e9ca352b0033d7588d9bab4a24e2.pdf>.

75. Haig R. M. The Concept of Income – Economic & Legal Aspects in The Federal Income Tax. New York: Columbia University Press, 1921. P. 1-28.

76. Keuschnigg C., Dietz M. A. Growth Oriented Dual Income Tax. *CESifo Working Paper*. 2005. № 1513. 55 p. URL: https://www.researchgate.net/profile/Martin_Dietz/publication/5002008_A_Growth_Oriented_Dual_Income_Tax/links/0deec53aee193581a0000000/A-Growth-Oriented-Dual-Income-Tax.pdf?origin=publication_detail.

77. Lindhe T., Sodersten J., Oberg A. Economic Effects of Taxing Different Organizational Forms under the Nordic Dual Income Tax. *International Tax and Public Finance*. 2004. № 11. P. 469-485. URL: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.548.282&rep=rep1&type=pdf>.

78. Masui Y., Nakazato M. Personal Income Taxation. *Encyclopedia of Law & Economics* / ed. by Bouckaert B., De Geest G. P. 139-164. URL: <https://reference.findlaw.com/lawandeconomics/6050-personal-income-taxation.pdf>.

79. Randelović S. Dual Income Tax – An Option for the Reform of Personal Income Tax in Serbia? *Economic Annals*. 2008. Vol. 53. № 178-179. P. 183-197. URL: <http://www.ekof.bg.ac.rs/wp-content/uploads/2014/06/179-2-3.pdf>.

80. Schanz G. Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze [Income realized and the income tax law]. *FinanzArchiv / Public Finance Analysis*. 1896. Vol. 13, iss. 1. P. 1-87.

81. Simons H. C. Personal Income Taxation: The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy. Chicago: University of Chicago Press, 1938.

82. Sorensen P. B. From the Global Income Tax to the Dual Income Tax: Recent Tax Reforms in the Nordic Countries. EPRU Working Paper Series 93-07, Economic Policy Research Unit (EPRU), University of Copenhagen. Department of Economics, 1993. 29p. URL: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.868.2099&rep=rep1&type=pdf>.

83. Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway: 2018 edition. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2018. 298 p. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2018.pdf.