

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ДВНЗ «ХЕРСОНСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ»  
КАФЕДРА ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ

**ТЕОРІЯ, МЕТОДОЛОГІЯ І ПРАКТИКА ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ Й  
АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧО-ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ  
АГРОБІЗНЕСУ ТА СІЛЬСЬКИХ ТЕРИТОРІЙ: НОВІ РЕАЛІЇ ТА  
ПЕРСПЕКТИВИ В УМОВАХ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ**

КОЛЕКТИВНА МОНОГРАФІЯ

Херсон – 2020

УДК 336.221:338.43

О-16

*Рекомендовано до друку Вченою радою ДВНЗ  
«Херсонський державний аграрний університет»  
(протокол №8 від 28 травня 2020 р.)*

**Рецензенти:**

**Крюкова Ірина  
Олександрівна**

- доктор економічних наук, доцент, завідувач кафедри обліку і оподаткування, Одеський державний аграрний університет

**Маренич Тетяна  
Григорівна**

- доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку та аудиту Харківського національного технічного університету сільського господарства ім. П. Василенка

**Плаксієнко  
Валерій Якович**

- доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку Полтавської державної аграрної академії

О-16 Теорія, методологія і практика обліку, оподаткування й аналізу виробничо-економічної діяльності суб'єктів агробізнесу та сільських територій: нові реалії та перспективи в умовах інтеграційних процесів: [колективна монографія] / за заг. ред. Мармуль Л. О. — Херсон: Айлант, 2020. — 332 с.

У колективній монографії розглядаються теоретичні та практичні основи сучасних технологій та майбутнє обліку і оподаткування діяльності підприємств різних галузей економіки в умовах євроінтеграційних процесів, проаналізовано проблемні аспекти та перспективи розвитку контрольно-аудиторської діяльності, досліджено основні тенденції модернізації економіки і стимулювання економічної активності суб'єктів агробізнесу та сільських територій в контексті адаптації до світового розвитку.

Видання передбачене для науковців і практиків у сфері бухгалтерського обліку і оподаткування, контрольно-аудиторської діяльності, агробізнесу, керівників і фахівців підприємств, здобувачів закладів вищої освіти.

УДК 336.221:338.43

ISBN 978-966-630-261-1

© Мармуль Л. О., 2020

<b>ПЕРЕДМОВА</b>		
(Ю.Є. Кирилов, д.е.н., професор, ректор, Л.О. Мармуль, д.е.н., професор кафедри обліку і оподаткування, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», м. Херсон, Україна).....		6
<b>РОЗДІЛ 1</b>		
<b>СУЧАСНІ ТЕХНОЛОГІЇ ТА МАЙБУТНЄ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ РІЗНИХ ГАЛУЗЕЙ ЕКОНОМІКИ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ.....</b>		7
1.1	Способи та методи податкового контролю як інструменти виявлення податкових правопорушень (Пристемський О.С. д.е.н., професор, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», м. Херсон, Україна).....	7
1.2	Теоретичні і практичні аспекти оподаткування сільськогосподарських підприємств (Новак Н.П. д.е.н., доцент, Богатчук О.П. здобувач другого (магістерського) рівня вищої освіти, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», м. Херсон, Україна).....	24
1.3	Розвиток підходів до формування консолідованої звітності (Саун А.Ж. к.е.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», м. Херсон, Україна).....	36
1.4	Теорія і практика обліку розрахунків за виплатами працівникам (Скрипник С.В. к.е.н., доцент, Зотова І.В. здобувач другого (магістерського) рівня вищої освіти, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», м. Херсон, Україна.....	48
1.5	Особливості обліку запасів підприємства на основі вітчизняних та міжнародних стандартів (Пристемський О.С. д.е.н., професор, Супрун Я.С. здобувач другого (магістерського) рівня вищої освіти, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», м. Херсон, Україна).	66
<b>РОЗДІЛ 2</b>		
<b>ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ КОНТРОЛЬНО-АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....</b>		80
2.1	Обліково-аналітичні процедури аудиту оборотних активів малих підприємств (Мармуль Л. О. д.е.н., професор, Стеценко І.І. здобувач другого (магістерського) рівня вищої освіти, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», м. Херсон, Україна).....	80
2.2	Комерційна розвідка на підприємстві: поняття, суть, вимоги до персоналу (Перезовова І.В. д.е.н., професор, Максименко Т.О. аспірант кафедри підприємництва та маркетингу, Мізерак А.Б. магістр з підприємництва, торгівлі та біржової діяльності Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу, Душутін А. П., м. Івано-Франківськ, Україна).....	95

21. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: zakon.rada.gov.ua/go/z0336-13.

22. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 628. URL: zakon.rada.gov.ua/go/z1223-13.

23. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» від 26.04.2000 (у редакції від 09.08.2013). URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00>

24. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» від 07.07.1999 (у редакції від 09.08.2013). URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>

25. Безверхий К.В., Пантелеев В.П. Консолідований звіт про управління. Новації управлінської практики звітування. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2018. № 1–2. С. 37–46.

26. Годнюк І. Нормативне регулювання та методичні аспекти консолідації фінансової звітності. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2016. Вип. 1. С. 32–39.

#### **1.4 Теорія і практика обліку розрахунків за виплатами працівникам**

Праця є однією з найскладніших і найважливіших економічних категорій, оскільки покликана виконувати життєвонеобхідні для людини функції: відтворювальну, регулюючу, стимулюючу та соціальну, без яких не відповідатиме своєму соціально-економічному призначенню. Проблема оплати праці є однією з ключових у вітчизняній економіці, так як від її успішного рішення в більшості випадків залежать як підвищення ефективності виробництва, так і зростання добробуту людей.

Питання теорії та практики обліку розрахунків по оплаті праці завжди були предметом наукових досліджень, зокрема, таких відомих українських учених-

економістів, як: Н.С. Акімової, М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, А.Г. Загороднього, С.В. Івахненка, Р. Е. Островерха, Д.М. Черваньова, А.П.Федченко, В.Г. Швеця та ін.

Актуальність теми викликана тим, що виплати працівникам відносяться до складу витрат, які впливають безпосередньо на формування собівартості продукції та послуг та загальних витрат підприємства. Організація оплати праці і формування її рівня складають основу соціально-трудова відносин в суспільстві, які повинні враховувати інтереси всіх учасників трудового процесу. Сьогодні політика в області оплати праці, соціальна підтримка і захист працівників спрямовані безпосередньо на підприємства, які самостійно визначають форми, системи і розмір оплати праці.

Поняття «заробітна плата» охоплює всі види заробітків, нарахованих у грошовій і натуральній формі, а також грошові суми, які нараховані за відпрацьованим час, відповідно до законодавства. У цих умовах виникає необхідність вивчення досвіду країн з розвинутою ринковою економікою та пошуку найбільш ефективних форм оплати праці.

Оплата праці кожного робітника повинна прямо залежати від його особистого трудового вкладу і якості праці. Види, форми та системи оплати праці встановлюють дану залежність. Для цього використовуються різні показники, які відображають фактично відпрацьований час і результати роботи. Форми, системи та розмір оплати праці робітників, премії, надбавки, а також інші види доходів встановлюються підприємствами самостійно відповідно до чинного законодавства.

Конкретні моделі організації оплати праці відрізняються великою різноманітністю і враховують рівень економічного розвитку тієї чи іншої країни, її традиції і національні особливості, співвідношення сил роботодавців і працівників, роль держави в регулюванні економіки та інші чинники. Розглянемо основні підходи, на яких ґрунтуються сучасні мотиваційні системи оплати праці в організаціях (табл. 1).

## Основні зарубіжні моделі сучасної мотиваційної системи оплати праці

Види систем оплати праці	Підходи до побудови системи
Тарифна система (погодинна оплата праці):	
а) система Ф.Хелсі	Тарифна система оплати праці залежить від рівня продуктивності праці та економії робочого часу
б) система Ровена	Тарифна система оплати праці залежить від продуктивності праці і відпрацьованого часу
в) система Ганта	Оплата праці проводиться за постійною погодинною ставкою і плюс премія (120%) за перевиконання норми виробітку
II. Гнучка тарифна система:	
а) індивідуальна оплата праці	Заробітна плата залежить від індивідуальних якостей і заслуг працівника в результатах роботи підприємства
б) система Скенлона і Ракера	Індивідуальна заробітна плата плюс система колективного преміювання
в) колективна оплата праці – система Вейцмана	Колективне преміювання в залежності від економічної участі в капіталі, в доходах, в прибутку
г) шведська система	Система солідарної заробітної плати
III. Безтарифна система	Розмір заробітної плати залежить від ринкового попиту на товари і послуги підприємства, їх конкурентоспроможності, кваліфікації працівників

Значного поширення набула погодинна форма оплати праці. Відповідно до неї визначаються норми часу на кожне завдання або роботу, після чого компанія приймає рішення щодо запровадження погодинної ставки оплати праці, а потім здійснюється моніторинг оцінки ефективності системи стимулювання, в яких ставка змінюється зі зміною рівня продуктивності. Система стимулювання, розроблена Ф. Хелсі в кінці XIX століття, знайшла застосування в багатьох галузях. Вона дозволяє як працівникам, так і адміністрації брати участь в розподілі трудової економії. Працівникам гарантована певна почасова оплата праці. Згодом фактичний час виконання роботи порівнюється з нормативним часом і розраховується економія. Система спочатку передбачала наступний розподіл отриманої економії: 1/3 – працівниками 2/3 роботодавцю. Але на практиці частина, що розподіляється

серед працівників, коливалася між 30–70%, а в більшості випадків становила 50% [0].

Подібно до системи стимулювання Ф. Хелсі розроблена система Ровена. Їх основна відмінність полягає в тому, що якщо перша передбачає розподіл економії витрат між адміністрацією і робітниками за фіксованою ставкою, то, згідно з другою, частина економії, призначена для розподілу серед робітників, залежить від зростання продуктивності праці. Крім того, якщо в системі Ф. Хелсі премія розраховується, виходячи з економії часу, то за системою Ровена, виходячи з відпрацьованого часу.

Погодинно – преміальна система оплати Ганта є своєрідним різновидом системи Хелсі і Ровена. Вона встановлює початкові норми часу, які вимагають підвищених зусиль працівників. Всім працівникам гарантована базова заробітна плата (погодинна ставка), а винагорода за ставкою 120% виплачується тим, хто перевиконує цю норму. Премія керівництва залежить від результатів праці робітників. Дана система характерна для США.

В світовій практиці організації оплати праці гнучкість заробітної плати проявляється у залежності заробітку від індивідуальних якостей і заслуг працівників в результатах діяльності підприємства (індивідуалізація заробітної плати). Наприклад, найбільш популярна в США система оплати за кваліфікацію, знайшла широке застосування одночасно зі збільшенням діяльності виробничих бригад. Суть цієї системи полягає в тому, що рівень оплати залежить не тільки від складності виконуваних робіт, але і від набору спеціальностей, які працівник здатний використовувати в своїй діяльності, тобто оплачується не фактична праця, а ріст кваліфікації. В цілому система оплати за кваліфікацію означає, що при освоєнні кожної нової спеціальності виконавець отримує надбавку до заробітної плати, при цьому набуті вміння (знання) повинні в тій чи іншій мірі використовуватися в роботі. У ряді випадків 25-30% приросту фонду оплати праці кожного працівника є умовними, тобто рішення про виплату зарплати приймаються або членами бригад, або керівниками нижчої та середньої ланки.

Ще один різновид преміальних систем в країнах з розвинутою економікою – система контрольованої змінної продуктивності. При цій системі праця оплачується почасово, однак годинна тарифна ставка визначається за допомогою методів аналітичної оцінки робіт і «оцінки заслуг» і періодично (раз в 3-6 місяців) переглядається у бік підвищення або зниження в залежності від ряду показників: рівня виконання норм виробітку, ступеня використання робочого часу, трудової дисципліни та ін.

Іншим різновидом преміальної оплати, яка використовується у виробництві, є система двох ставок, яка передбачає одночасне введення двох тарифних ставок: одну – для робітників, що виконують високу норму, іншу – для тих, хто не виконує цю норму. Розмір останньої, як правило, на 20% нижчий.

Другим напрямком гнучкої системи оплати праці є взаємозв'язок заробітної плати з результатами діяльності підприємства. Суть колективного преміювання полягає в отриманні прибутку працівниками як додаткової винагороди. Найбільш типові для більшості підприємств системи колективного преміювання Скенлона і Ракера.

Система Скенлона була вперше застосована в 50-х роках в США. Вона будується на участі працівників у розподілі зекономлених витрат на заробітну плату. Суть її в тому, що роботодавець визначає відношення витрат на оплату праці до вартості реалізованої продукції і суму економії по заробітній платі, яку отримують від збільшення продуктивності праці, а потім призначають відсоток для визначення преміального фонду економії. В основному премія виплачується в кінці року після виявлення резерву за періодами, коли праця менш ефективна. Її величина пропорційна оплаті праці працівників в загальній сумі виплат на заробітну плату. Система стимулювання за Скенлоном вимагає, щоб цілі компанії і особисті цілі працівників перебували у відповідності. Цим підтримувався високий рівень зацікавленості працівника в високопродуктивній праці. На думку американських фахівців, система успішно функціонує, якщо нею охоплено на добровільній основі не менше 80% працівників підприємства.



На деяких підприємствах країн з розвинутою ринковою економікою (Великобританія, Франція, Німеччина) набула поширення система Ракера, яка багато в чому схожа до системи Скенлона. Принципова відмінність між ними полягає в методі досягнення нормативного співвідношення або індексу зекономленої продуктивності, який визначається діленням вартості, доданої зусиллями праці на вартість праці. При успішній роботі підприємства і економії на заробітній платі утворюється преміальний фонд, який дорівнює сумі цієї економії, який розподіляється в наступній пропорції: 25% на покриття перевитрат на робочу силу (в резервний фонд); 19% на преміювання персоналу управління і 56% на преміювання робітників. Важливим джерелом підвищення продуктивності праці і зниження витрат виробництва в цій системі є раціоналізаторські пропозиції працівників щодо збільшення обсягу і поліпшення якості продукції, економії сировини і матеріалів. При цьому персональних винагород не передбачено. За цією системою виплата премій робітникам за зниження витрат виробництва формально не залежить від того чи отримала компанія прибуток за минулий період. Використання гнучких систем колективного преміювання дає хороші результати. Зростає кількість пропозицій про шляхи економії витрат на утримання персоналу, знижується кількість конфліктів за індивідуальними нормам, працівники краще сприймають технологічну новизну і реорганізацію, змушують адміністрацію раціоналізувати виробництво і вдосконалювати методи праці.

В середині 80-х років з появою робіт Вейцмана виникла концепція «Економії участі», яка ґрунтується на тому, що «участь» не тільки дає могутній поштовх мотивації, а й одночасно веде до гнучкого реагування заробітної плати на кон'юнктурні коливання і дозволяє, тим самим, стримувати інфляцію і безробіття в період кризової ситуації. Аналізуючи «Участь», західні економісти виділяють її прями (виплати премій за результатами) і додаткові (участь в капіталі) форми. При цьому на багатьох підприємствах «участь в капіталі» переважає над преміюванням.

Суть системи «участі в прибутку» полягає в тому, що премії

нараховуються за досягнення конкретних результатів виробничої діяльності компанії, підвищення продуктивності праці і зниження витрат виробництва. При цьому беруть до уваги виробничий стаж, відсутність прогулів і запізнь, схильність до співпраці, відданість фірмі, раціоналізаторську і винахідницьку діяльність і т.д.

У розвинених країнах широко розподілені системи «участі в капіталі». До участі допускаються працівники, які пропрацювали в організації не менше року. Вони зацікавлені в зростанні цін на акції, які залежать від фінансового стану підприємства, ефективності його діяльності і стану ринку цінних паперів. Ця система тісно пов'язана з «участю в прибутку». Кількість акцій, куплених працівником, залежать від його заробітку і трудового стажу. Акції акумулюються на рахунку працівника і залишаються там до його пенсії або до того моменту, коли він покине підприємство.

Вивчаючи зарубіжний досвід в сфері оплати праці, не можна не зупинитися на шведській системі визначення рівня заробітної плати. Її головним принципом є рівна оплата за рівну працю з усіх професій за рахунок створення по всьому народному господарству загальних тарифних умов для працівників, що виконують роботу за кваліфікацією з однаковою інтенсивністю. При цьому дана система не виключає диференціації заробітків від конкретних трудових результатів. Така політика в області оплати праці отримала назву «політика солідарної заробітної плати». Вона спрямована, перш за все, на стимулювання конкуренції, оновлення виробництва за рахунок впровадження результатів досягнень науково-технічного прогресу. Принцип шведської інтерпретації тези «рівна оплата за рівну працю» означає наступне: якщо з п'яти підприємств однієї галузі одне працює високорентабельно, три – на середньому рівні, одне – збитково, то працівники на будь-якому підприємстві отримують однакову заробітну плату за однакову працю, а саме на середньому рівні, зафіксованому в галузевій угоді. Встановлений таким чином середній рівень оплати праці стає дуже високим для малорентабельних підприємств, що змушує їх здійснювати модернізацію виробництва[0].

На сучасному етапі в організаціях активізувалися пошуки нових удосконалених систем оплати праці. Це призвело до створення безтарифних систем оплати праці. Дані системи в більшості випадків є пайовими, тобто рівень зарплати кожного працівника залежить від фонду оплати праці підприємства в цілому. Таким чином, кожен працівник отримує свій пай в залежності від кінцевих результатів діяльності свого підприємства і його становища на ринку, що сприяє підвищенню їхньої зацікавленості в цьому. Досвід країн з розвинутою ринковою економікою свідчить про переважне застосування в усіх галузях народного господарства єдиних тарифних сіток для робітників, фахівців і службовців. Це пов'язано з можливістю єдиного, уніфікованого підходу до тарифікації різних категорій працюючих. Еволюція форм і систем заробітної, плати безпосередньо схильна до впливу розвитку науково-технічного прогресу, а саме автоматизованих і роботизованих виробництв, появи таких форм економіки, як фінанси, оподаткування, маркетинг тощо. Погодинна і відрядна форма оплати праці та їх системи в сучасних умовах не є прогресивними. Але взаємодія погодинної форми оплати праці з преміальними і колективними системами свідчить про прогресуюче зростання сучасних систем оплати праці, їх різноманітність.

В умовах економічного і соціального розвитку країни істотно змінюється і політика в області оплати праці, соціальної підтримки і захисту працівників. Організація обліку заробітної плати передбачає: визначення форм і систем оплати праці працівників підприємства; розробку критеріїв і визначення розмірів доплат за окремі досягнення працівників та спеціалістів підприємства; розробку системи посадових окладів службовців і фахівців; обґрунтування показників та системи преміювання співробітників.

Необхідність організації чіткого контролю за мірою праці і споживання зумовлена, перш за все, значною трудомісткістю облікової роботи на даній ділянці. Крім того, заробітна плата є однією з основних статей, що формують собівартість продукції, виконаних робіт або наданих послуг. Все це пред'являє до організації обліку заробітної плати високі вимоги, основний зміст яких визначають наступні завдання: забезпечити належний контроль за правильністю,

своєчасністю і повнотою нарахування заробітної плати відповідно до кількості і якості витраченої праці кожним працівником і по підприємству в цілому; правильно визначити величину податків та інших видів платежів; своєчасно провести розрахунки з виплати заробітної плати та ін. Перелік зазначених завдань однозначно підтверджує висновок, згідно з яким ця ділянка в бухгалтерії організації є одним з найбільш трудомістких.

Сучасні зміни вимагають серйозного вивчення і використання багатьох фундаментальних положень, прийнятих в країнах з розвинутою економікою, зокрема таких як США. Бухгалтерський облік в США від бухгалтерського обліку, прийнятого в Україні відрізняється, бо багато проблем вирішуються в цих країнах неоднаково, що обумовлено різною правовою основою, традиціями, багатовіковим досвідом і менталітетом бухгалтерських працівників. І в той же час, основні положення цих бухгалтерських систем однакові. У США в деяких галузях вартість робочої сили досягає більше половини витрат. Значення обліку заробітної плати полягає в тому, що роботодавець зобов'язаний вести звітність, що підтверджує зобов'язання по нарахуванню заробітної плати і утримань з неї. Система обліку заробітної плати потребує строгого контролю і ефективної обробки даних, а також регулярного інформування відповідних фінансових органів.

Необхідно розрізняти постійних (штатних) співробітників і сумісників (працівників, що виконують роботу за договором підряду). Правила обліку заробітної плати відносяться до працівників фірми. Сумісники не є працівниками даної фірми і з цього система обліку заробітної плати на них не поширюється. Вони пропонують послуги фірмі за винагороду, але не перебувають під її прямим наглядом або контролем. Існують наступні види зобов'язань, пов'язаних з урахуванням заробітної плати: 1) заборгованість по виплаті заробітної плати; 2) заборгованість по податках, що стягуються з заробітної плати; 3) заборгованість по інших відрахуваннях із заробітної плати; 4) заборгованість по оплаті відпусток [0, с. 8]. Заробітна плата робітників за кордоном розраховується виходячи з погодинної ставки або відрядного виробітку. Для службовців встановлюється місячні чи річні оклади. Як правило,

до цієї категорії відносять управлінський апарат. Крім визначення мінімального рівня заробітної плати до уваги беруться виплати за понаднормові роботи. Власник промислового, торгового або транспортного підприємства, діяльність якого виходить за межі одного штату, відповідно до федерального законодавства певного штату оплачує години понаднормових робіт. При цьому відпрацьовані години, понад сорок годин на тиждень, і восьми годин в день, вважаються понаднормовими. Понаднормові години повинні оплачуватися, хоча б, в півтора разу більше від регулярної ставки. Роботи у вихідні та святкові дні можуть бути також сплачені як понаднормові відповідно до спеціальних угод з оплати праці. У виплатах за понаднормовий час, відпрацьований за колективним договором (за погодженням з профспілками) або за іншими контрактами з роботи за наймом, встановлений мінімум може бути перевищений. Як правило, кінцева сума, що виплачується робітникам і службовцям, менша за нараховану їм заробітну плату внаслідок того, що підприємець за чинним законодавством зобов'язаний утримати певну частину заробітку своїх працівників (податки) на користь державних органів. Сюди відносяться податки, що стягуються за федеральним Законом про оподаткування в фонд соціального страхування, федеральний прибутковий податок і податок на прибуток, встановлений урядом штату. Певні відрахування здійснюються також в інтересах самих робітників і службовців і нерідко на їх прохання. До цієї групи належать відрахування до пенсійного фонду страхові внески органам охорони здоров'я, профспілкові внески і благодійні податки. Незалежно від того, з якою метою проводяться відрахування із заробітної плати робітників і службовців, власник підприємства зобов'язаний перерахувати ці суми на користь відповідних державних органів, фондів або організацій. Програма соціального забезпечення в США фінансується за рахунок утримання податків з робітників, службовців, підприємців та осіб, зайнятих дрібним бізнесом, тобто займаються самостійною підприємницькою діяльністю. Ця програма забезпечує інтереси близько 90% працюючого населення США.

Система матеріального стимулювання США побудована так, що фіксована заробітна плата ніколи не зменшується, а лише зростає. Визначена частина заробітку стає залежною від загальної ефективності роботи, дозволяє уникнути звільнень і разових скорочень базової заробітної плати, тим самим підвищує продуктивність праці. В наш час американські компанії знаходять нові форми, які підвищують стимулюючий ефект продуктивності праці та знижують виробничі витрати, поступово відмовляючись від діючої системи оплати праці у вигляді: погодинної заробітної плати робітників; річного окладу службовців і одноразової винагороди керівників. Заробітна плата працівника залежить від стажу роботи на певному підприємстві, досвіду, рівня кваліфікації. Для працівників низових ланок законодавством передбачено виплати погодинної заробітної плати за робочий тиждень тривалістю більше 40 год. Відповідно до цих вимог в організаціях ведеться облік робочого часу і формується фонд оплати праці. До додаткової оплати праці в США належать: премії управлінському персоналу; компенсаційні виплати при виході у відставку; спеціальні премії менеджерам незалежно від їх успіхів у роботі; премії, що залежать від величини прибутку; доплати за підвищення кваліфікації і стаж роботи; оплата погодинних ставок; продаж працівникам акцій компаній. Премії залежать від фінансових короткострокових результатів діяльності підприємства. Професії первинного ринку праці в США мають значно вищі доходи, ніж в інших країнах, а також порівняно з доходами робітників.

В організаціях Японії розмір заробітної плати визначають за віком та стажем (традиційна особиста ставка), і професійним розрядом та результативністю праці (трудова тарифна ставка). Велике значення має результативність праці, оскільки на основі отриманої оцінки за рік працівник може бути переміщений на кілька порядків (1-3) у тарифній сітці, що дає можливість працівнику в певних межах самостійно впливати на розмір свого заробітку. Використання трудової ставки виключає можливість автоматичного зростання заробітної плати без обліку таких факторів, як підвищення рівня кваліфікації і трудовий внесок працівника, підсилюючи тим самим у них

стимулювання до праці, що прямо залежить від результативності їх праці і має місце на українських підприємствах. Незважаючи на те, що багато компаній відійшли від системи одвічного наймання, що була відмінною рисою оплати праці Японії, в деяких компаніях така система збереглася. Місячна зарплата включає місячний оклад, премії і надбавки і оплату за понаднормові години. 70% японських підприємств виплачують премії у вигляді бонусів, розмір яких, не пов'язаний з розміром особистого трудового внеску працівника. На деяких українських підприємствах використовується така система.

Структура заробітної плати в Італії відрізняється значною роздрібненістю, яка полягає у тому, що крім галузевої тарифної ставки, на підприємствах діють більше п'ятдесяти компонентів надбавок і премій. Виплати поділяються на: договірні – включають усі види оплати праці та зафіксовані в трудовому договорі, і не договірні – на основі яких встановлюється диференціація заробітної плати, що забезпечує низку переваг для певних категорії робочої сили. Є кілька методів диференціації заробітної плати: між різними категоріями робочої сили, підприємствами, галузями, районами. На італійських підприємствах діють, як правило, єдині галузеві тарифні системи для робітників та службовців, розбиті на дві частини: одна частина розрядів служить для тарифікації лише праці робітників, інша частина – тільки для службовців, однак є і загальні розряди з однаковим рівнем кваліфікації. Роздрібненість системи матеріального стимулювання на італійських підприємствах відрізняє її від інших систем, а також має спільні риси з системою матеріального стимулювання підприємств України, яка теж характеризується наявністю галузевих угод, 8-ми розрядних тарифних сіток.

Шведська модель матеріального стимулювання персоналу полягає в так званій солідарності оплати праці, тобто працівники, які мають однакову кваліфікацію і виконують аналогічну роботу, одержують однакову заробітну плату не залежно від результатів господарської діяльності підприємства. Даний принцип сприяє зростанню рентабельних, і призводить до значних витрат низкорентабельних підприємств. Найбільш поширеним в Швеції є матеріальне

стимулювання працівників за допомогою залучення їх до участі в прибутках, засноване на положенні про нарахування податків. Для промислових підприємств України цікавим у досвіді системи матеріального стимулювання Швеції є створення на підприємстві кредитних фондів, які утворюють частину премій робітників, що зараховуються на їх банківський рахунок не раніше ніж через п'ять років після нарахування премії. Така політика підприємства дасть змогу розширити виробництво та матиме стимулюючий ефект.

Деякі системи матеріального стимулювання персоналу розвинутих країн мають спільні риси з українськими системами, які необхідно вдосконалити використовуючи комплексний підхід, що дасть змогу визначити найбільш прийнятні для України системи оплати і преміювання праці персоналу, враховуючи особливості економічних процесів, що протікають в Україні [Ошибка! Неизвестный аргумент ключа.].

Таким чином, облік заробітної плати ведеться в обов'язковому порядку на кожному підприємстві. Помилка у нарахуванні заробітної плати автоматично призводить до цілої серії порушень, які є найважчими за своїми наслідками. Тому, питання нарахування заробітної плати, а також податкового, бухгалтерського, статистичного обліку оплати праці займають особливе місце в роботі бухгалтерії кожного підприємства. У цілому, організація оплати праці на підприємстві – це сукупність дій, метою яких є забезпечення визначення величини заробітної плати, принципів її нарахування, строків виплати, диференціації, співвідношення з іншими показниками діяльності підприємства тощо. Організація оплати праці базується на трьох елементах: нормуванні праці, її тарифікації, а також на системах і формах оплати праці. При цьому нормування праці дозволяє дати кількісну оцінку праці, тарифікація – якісну, а системи та форми показують порядок нарахування заробітної плати [0].

На сьогоднішній день в Україні в сфері бухгалтерського обліку діють норми вітчизняного Положення – П(с)БО 26 «Виплати працівникам», затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 28.10.2003 р. №601. Норми Положення (стандарту) 26 «Виплати працівникам» застосовуються



роботодавцями – підприємствами, організаціями, іншими юридичними особами незалежно від форм власності і відповідають Міжнародному стандарту фінансової звітності МСФЗ 19 «Виплати працівникам» (Employee Benefits), який набрав чинності з 1 січня 1999 року. Вітчизняний П(С)БО містить лише поверхневу інформацію в порівнянні з зарубіжним стандартом, про це також свідчить кількість пунктів в даних стандартах (у вітчизняному стандарті їх 34, а в міжнародному – 161).

За змістом МСФЗ 19 «Виплати працівникам» та П(С)БО 26 «Виплати працівникам» хоча і не суттєво, проте дещо відрізняються. Це зумовлено національними особливостями та не однократними спробами наблизити норми МСФЗ19 «Виплати працівникам» до вітчизняного законодавства. Порівняльна характеристика П(С)БО 26 «Виплати працівникам» та МСФЗ 19 «Виплати працівникам» представлена у таблиці 2.

П(С)БО 26 «Виплати працівникам» відокремлює такі види виплат: поточні виплати працівникам; виплати при звільненні; виплати після закінчення трудової діяльності; виплати інструментами власного капіталу; інші довгострокові виплати [0]. МСФЗ 19 не розглядає звітності за програмами пенсійного забезпечення, а стосується лише обліку виплат працівникам [0]. Згідно з МСФЗ 19, виплати працівникам – це всі форми компенсації, які працедавець надає працівникам в обмін на їхні послуги підприємству. При цьому працівник може надавати послуги підприємству на основі повного або неповного робочого дня, постійної або періодичної зайнятості та на тимчасовій основі. Таким чином, МСФЗ (IAS)19 розглядає трудову діяльність працівників як послуги, за які вони отримують відповідну компенсацію. Слід зазначити, що в контексті даного стандарту директори та інший управлінський персонал також розглядаються як працівники.

Цей стандарт поширюється на всі виплати працівникам, включаючи виплати згідно з: офіційними угодами між підприємством та окремими працівниками, групами працівників чи їхніми представниками; законодавчими вимогами або через галузеві угоди, за якими підприємство має робити внески до національних, державних, галузевих або інших програм за участю кількох

працедавців; неофіційною практикою, яка веде до виникнення конструктивних зобов'язань [0].

Таблиця 2.

Відмінності П(С)БО 26 «Виплати працівникам» і МСФЗ 19 «Виплати працівникам» [0]

Критерії	П(С)БО 26 «Виплати працівникам»	МСФЗ 19 «Виплати працівникам»	Відмінності
Мета	визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і не грошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності	визначення бухгалтерського обліку та розкриття інформації про виплати працівникам	МСФЗ 19 не дає повного розкриття інформації про виплати працівникам у примітках до фінансової звітності
Сфера застосування	застосовується роботодавцями - підприємствами, організаціями, іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за МСФЗ)	застосовується роботодавцем для обліку всіх виплат працівникам, за винятком тих, до яких застосовується МСФЗ (IAS) 2 «Платіж на основі акцій»	у зв'язку з прийняттям в Україні П(С)БО 34 «Платіж на основі акцій», доцільно внести поправки в П(С)БО 26 щодо його дії на виплати на основі часток у капіталі
Кількість підпунктів	34	161	у П(С)БО інформація представлена в більш стислому вигляді
Склад виплат працівникам	поточні виплати, виплати при звільненні, виплати по закінченню трудової діяльності, виплати інструментами власного капіталу підприємства, інші довгострокові виплати працівникам	короткострокові виплати працівникам, виплати по закінченню трудової діяльності, інші довгострокові виплати працівникам, виплати при звільненні	у П(С)БО виділені зобов'язання по виплатам інструментами власного капіталу, які визначаються відповідно до П(С)БО 13 «Фінансові інструменти»

Виплати працівникам включають виплати, які надаються або працівникам, або їхнім утриманцям, та можуть бути надані у формі грошових виплат (або товарів чи послуг) безпосередньо працівникам, їхнім дружинам/чоловікам, дітям чи іншим утриманцям або іншим особам, наприклад, страховим компаніям. МСФЗ (IAS)19 поділяє виплати працівникам на чотири категорії:

1) короткострокові виплати; 2) виплати по закінченні трудової діяльності; 3) інші довгострокові виплати працівникам; 4) виплати при звільненні [0].

Отже, МСФЗ 19 на відміну від національного П(С)БО 26 значно ширше розглядає аспекти обліку розрахунків за виплатами працівникам, включаючи, окрім заробітної плати та премій, компенсації за відсутність працівників, виплати пов'язані з участю працівників у прибутку підприємства та негрошові пільги у формі надання житла, автомобілів, безплатних та субсидованих товарів, медичного обслуговування.

Привертає увагу і відмінність підходів до зобов'язання створювати резерв на оплату відпусток в міжнародному і вітчизняному стандарті. У відповідності з МСБО 19 до однієї із статей короткострокових виплат працівникам відносяться короткострокові компенсації за відсутність працівника, такі як оплачувана щорічна відпустка. «Компенсації за відсутність працівника» із МСБО 19 і «виплати за невідпрацьований час» із П(с)БО 26 – це дві великі різниці, але як не дивно, в цьому випадку міжнародний стандарт набагато ближче знаходиться до вітчизняного КЗпП, аніж до П(с)БО 26.

В П(С)БО 26 виплати працівникам класифікуються таким же чином, але МСБО 19 дає можливість зрозуміти, що з резервом на виплату щорічних відпусток безпосередньо пов'язані накопичення компенсацій за відсутність працівника. У відповідності з міжнародним стандартом накопичені компенсації, тобто, це такі, які переносяться на майбутні періоди і можуть бути використані, якщо права поточного періоду не використані повністю. Отож, згідно МСБО 19 право працівника на компенсацію у вигляді відпускних витікає із відпрацьованого часу і не витікає із невідпрацьованого часу. Отже, в МСБО 19 поняття виплат працівникам є більш широким, ніж в П(с)БО 26. Окрім, традиційних виплат міжнародні стандарти включають виплати на особисте страхування працівників та медичне обслуговування, а також дає обґрунтування необхідності і порядку формування забезпечення на оплату відпусток. Найбільш глобальним розділом у стандарті як міжнародному так і у вітчизняному є розділ, який присвячено виплатам, пов'язаним із закінченням трудової діяльності. З огляду на П(С)БО 26

стає очевидним, що до таких виплат належать різні види пенсійного забезпечення працівників (крім державного), які в Україні можливо найближчим часом з'являться у широкому «асортименті», а також інші зобов'язання підприємства, які воно бере на себе щодо своїх колишніх працівників.

МСБО 19 до таких виплат відносить, зокрема, страхування життя або медичне обслуговування по закінченню трудової діяльності. Увесь спектр таких виплат, що здійснюються підприємством за різними договорами (у тому числі колективними), МСБО 19 та П(С)БО 26 називають програмами виплат після закінчення трудової діяльності і поділяють на два види: програми зі встановленим внеском та програми зі встановленою виплатою. Що стосується планів зі встановленими внесками, то доречним буде зазначити, що в міжнародній практиці для обліку таких планів використовується метод нарахування.

Таким чином, у жодних актуарних розрахунках і дисконтуванні в цьому випадку не має потреби, крім випадків, коли відрахування згідно такої програми підлягають сплаті у строк, що перевищує 12 місяців з дати виникнення таких зобов'язань. Тоді нараховані зобов'язання підлягають дисконтуванню. Цілком зрозуміло, що норми вітчизняного П(с)БО 26 розроблені на основі МСБО 19, що стосуються таких програм, не будуть застосовуватись у вітчизняній практиці доти, доки механізми пенсійного забезпечення передбачені пенсійною реформою, не почнуть реально діяти [0].

Отже, для вдосконалення облік розрахунків з оплати праці на підприємстві має бути організований таким чином, щоб сприяти підвищенню продуктивності праці та повному використанню робочого часу. Здійснюючи побудову або удосконалення організації обліку оплати праці, підприємства мають підходити до цього питання обґрунтовано та відповідально. Від організації обліку оплати праці залежить рівень витрат підприємства, якість, правдивість, справедливість, повнота і своєчасність розрахунків з персоналом з оплати праці.

Доцільним буде перейняти досвід оплати праці зарубіжних країн, а саме: заробітна плата кожного працівника має бути встановлена індивідуально; перегляд заробітної плати робітників проводиться один раз на рік; застосовуються

системи матеріального заохочення для різних категорій працівників; рівень заробітної плати має відображати досягнення та мотивацію працівника. Заходи спрямовані на вдосконалення оплати праці, містять насамперед забезпечення залежності розмірів заробітної плати від особистого внеску працівників у результати праці. А матеріальна винагорода за працю на будь-якому підприємстві залишиться єдиним трудовим стимулом. Такі зміни в обліку матимуть позитивний вплив на економіку нашої країни, поліпшення умов закордонного інвестування в Україні та збільшення зацікавленості іноземних інвесторів, оскільки, український бухгалтерський облік для них стане більш зрозумілим.

### **Список використаних джерел:**

1. Акімова Н.С., Грінько А.П., Топоркова О.В., Наумова Т.А., Ковалевська Н.С., Кирильєва Л.О., Янчев В. В. Облік в зарубіжних країнах: навчальний посібник. Харків : ХДУХТ, 2016. 288 с.
2. Жулина. Е.Г. Нормирование труда за рубежом. Москва: ООО «Журнал «Горячая линия бухгалтера», 2006. 192 с.
3. Мазманова Б.Г. Оплата труда и трудовые отношения за рубежом: учебное пособие для студентов вузов. Москва : Дело и сервис, 2010. 431 с.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам». URL: [www.minfin.gov.ua/document/92431/МСБО\\_19.pdf](http://www.minfin.gov.ua/document/92431/МСБО_19.pdf)
5. Особливості обліку оплати праці за кордоном. URL: <http://www.spilnota.net.ua/ua/article/id-1914>
6. Островерха Р. Е. Організація обліку: навч. посіб. Київ: Центр учб. л-ри, 2012. 568 с
7. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»: Наказ Міністерства фінансів України № 601 від 28.10.2003 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>
8. Федченко А. П. Стимулювання працівників: зарубіжний досвід. *Людина і праця*. 2013. №3.
9. Хамутинська О. Сучасні проблеми організації обліку розрахунків з оплати праці. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream>

Наукове видання

**ТЕОРІЯ, МЕТОДОЛОГІЯ І ПРАКТИКА ОБЛІКУ,  
ОПОДАТКУВАННЯ Й АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧО-  
ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ АГРОБІЗНЕСУ ТА  
СІЛЬСЬКИХ ТЕРИТОРІЙ: НОВІ РЕАЛІЇ ТА ПЕРСПЕКТИВИ В  
УМОВАХ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ**

КОЛЕКТИВНА МОНОГРАФІЯ

ISBN 978-966-630-261-1

За загальною редакцією д.е.н., професора Л.О. Мармуль  
Відповідальний за випуск – А.Ж. Сакун  
Технічний редактор – Дудченко С.Г.

Віддруковано з готових оригінал-макетів.  
Підписано до друку 29.05.2020 р. Формат 60 x 84 1/16.  
Папір офсетний. Друк різнографія. Гарнітура Times New Roman.  
Ум. друк. арк. 20,75. Наклад 300 прим.

Віддруковано в ТОВ “Айлант”,  
73000, Україна, м. Херсон, пров. Пугачова, 5/20.  
Свідоцтво про реєстрацію ХС №1 від 20.08.2000 р.  
Тел.: 050-396-08-91.