

достовірною визначити неможливо, то дохід визнається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг (крім грошових коштів та їх еквівалентів), що передані за цим бартерним контрактом).

Враховуючи специфіку процесу реалізації на підприємствах промисловості будівельних матеріалів, сума доходу операційної діяльності, як правило, визначається шляхом укладання угоди з покупцем. Цю суму вимірюють за справедливою вартістю компенсації, яка була отримана або підлягає отриманню.

Отже, ефективність та достовірність інформації про розмір фінансового результату на підприємствах, значною мірою залежить від правильного відображення в обліку доходів, враховуючи всі існуючі фактори впливу як на момент їх визнання, так і на розмір.

Список використаних джерел:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати": Затв. наказом Міністерства фінансів України №87 від 31.03.1999р.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід": Затв. наказом Міністерства фінансів України №290 від 29.11.1999р.
3. Бухгалтерський словник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 224 с.
4. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К, 2000. – 692 с.
5. Сопко В., Гуцайлюк З., Щирба М. Бухгалтерський облік: Навч. пос. – Тернопіль: Астон, 2005. – 496 с.
6. Грачова Р. Доходи, витрати та фінансові результати // Бізнес (вкл.). – 2004. – С.8-10.
7. Костюченко В. Облік доходу від реалізації продукції, товарів та інших активів // Бухгалтерський облік і аудит. - 2001. - №4 – С. 28-39.

А.О.Труфен, В.А.Котлюк,

Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ,
м. Чернівці

Особливості обліку виплат працівникам

У статті досліджується порядок нарахування та здійснення виплат працівникам та особливості в Україні.
The article investigates the order of adding and paying the fees to employees and their specifics in Ukraine.

Перехід до нового типу економіки в Україні супроводжується принесенням ринкових відносин до сфери зайнятості - у ній формується ринок праці. У цьому випадку поняття "ринок праці" має якоюсь мірою абстрактний характер. З іншого боку, і роботодавці підходять до найму робочої сили не тільки з позицій вимог до професії та кваліфікації індивіда, але й оцінюючи комунікабельність робітника, спроможність до перенавчання, трудової мобільності. Україна має чимало кваліфікованих кадрів, але через непотрібність на світовому ринку виготовленої нею продукції, вони стали безробітними або перекаліфікувалися.

У країнах з ринковою економікою давно і міцно укорінилося розуміння того, що механізм встановлення та регулювання заробітної плати - це ключова ланка мотиваційної науки. Тут перетинаються інтереси і найманих робітників, і підприємців, і держави. Тому заробітна плата є об'єктом регулювання, механізм якого є поєднанням та певною взаємодією трьох складових: державного втручання, колективно-договірного регулювання та ринку праці.

Заробітна плата - це точка перетину інтересів підприємства, працівника, податкової адміністрації, фондів тощо. Кожна з цих сторін оцінює значення заробітної плати як найважливіше.

Питання нарахування заробітної плати, а також податкового і бухгалтерського обліку оплати праці займають особливе місце в роботі кожного підприємства.

Право громадян України на працю, тобто на одержання роботи з оплатою праці не нижче встановленого державою мінімального розміру, включаючи право на вільний вибір професії, роду занять і роботи, забезпечується державою. Держава створює умови для ефективного зайнятості населення, сприяє працевлаштуванню, підготовці та підвищенню трудової кваліфікації, а при необхідності забезпечує перепідготовку осіб, вивільнюваних у результаті переходу на ринкову економіку.

Питання державного і договірної регулювання оплати праці, прав працівників на оплату праці та їх захисту визначається Кодексом Законів про Працю України, Законом України "Про оплату праці" та іншими нормативно-правовими актами.

Дослідженням питань про виплати працівникам займаються і займається досить багато бухгалтерів-експертів, зокрема:

М.Черетелі, Р.Гопцій і В.Нагорний, Л.Смирнова, Т.Мойсенко, В.О.Макарець тощо.

Основною метою даної статті є розкриття основного змісту виплат працівникам, визначення суперечливих питань з обліку витрат, розкриття особливостей витрат допомоги по тимчасовій непрацездатності та порядок виплати допомоги по вагітності та пологах.

Коротко розглянемо зміст нових положень та їх розуміння різними авторами.

Для цього спочатку визначимо, що ж таке заробітна плата. Відповідно до П(С)БО №26 "Виплати працівникам": "Заробітна плата - це винагорода, обчислена як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу" [6]. Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконаної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результативності його праці та господарської діяльності підприємства, установ, організації і максимальним розміром не обмежується. Мінімальна заробітна плата - це законодавче встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану роботу, нижче якої не може проводитися оплата за виконану працівником місячну, погодинну норму праці. Розмір мінімальної заробітної плати встановлюється і переглядається відповідно до Закону України "Про оплату праці" Верховної Ради України.

На 2005 р. встановлено такий розмір мінімальної заробітної плати:

- з 01.01.05 р. по 31.03.05р.- у сумі 262грн.;
- з 01.04.05р. по 30.06. 05 р. - у сумі 290 грн.;
- з 01.07.05 р. по 31.09.05 р. - у сумі 310 грн.;
- з 01.10.05р.-у сумі 332 грн.

Слід звернути увагу на те, що мінімальна заробітна плата гарантується за умови виконання встановлених на підприємстві норм тривалості робочого часу і норм інтенсивності праці. Наприклад, при роботі неповний робочий день, коли працівник оформлений на частину ставки, оплата праці здійснюється пропорційно відпрацьованому часу і розмір такої оплати праці може бути меншим від розміру мінімальної заробітної плати [11, с.13].

Питання державного та договірною регулювання оплати праці визначається КзПП, Законом України від 24.03.95 р. №108/95-ВР "Про оплату праці" та іншими нормативно-правовими актами.

Для відображення виплат у бухгалтерському обліку використовують рахунок 66 "Розрахунки з оплати праці". Рахунок має 2 субрахунки:

661 "Нарахована заробітна плата";

662 "Депонована заробітна плата".

Зміни, внесені новим Планом рахунків, торкнулися джерела нарахування виплат. В умовах дії Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відсутні такі поняття, як фонди економічного стимулювання і виплати за рахунок прибутку. Субрахунок 443 "Використання прибутку" призначено винятково для формування резервного фонду відповідно до установчих документів і для розподілу прибутку між власниками. Усі виплати, крім дивідендів, відносяться на витрати підприємства (табл.1) [8, с.12].

Склад витрат на оплату праці встановлено Інструкцією зі статистики заробітної плати, затвердженою наказом Мінстату України №5 від 13.01.2004 р. [12, с.15].

Слід зазначити, що при здійсненні виплат працівникам інструментами власного капіталу підприємства (наприклад, акціями) потрібно застосовувати норми П(с)БО 13 "Фінансові інструменти".

Заробітна плата працівникам підприємства на території України виплачується у грошових знаках, які мають законний обіг на території України. Виплата заробітної плати у формі боргових зобов'язань і розписок або в будь-якій іншій формі, заборонена. Виняток становить передбачена в колективному договорі підприємства часткова виплата заробітної плати натурою.

Напевно, у багатьох бухгалтерів виникало запитання: виплачувати заробітну плату натурою чи здійснювати натуральну оплату праці? Чи є істотна різниця між цими виплатами? І як виплачувати таку зарплату! Так, різниця є! Оскільки це абсолютно різні види виплат і регулюються різними законодавчими актами [10, с. 13]. Наведемо дану різницю у табл. 2.

Облік нарахування основної і додаткової заробітної плати

№ з/п	Зміст операцій	Д-т	К-т
1	Нарахування основної і додаткової заробітної плати за окладами і тарифами	811 "Виплати за окладами і тарифами"	661 "Розрахунки по заробітній платі"
2	Нарахування премій: - робітникам	812 "Премії та заохочення" 23 "Виробництво"	661 "Розрахунки по заробітній платі" 661 "Розрахунки по заробітній платі"
	- службі збуту	812 "Премії та заохочення" 93 "Витрати на збут"	661 "Розрахунки по заробітній платі" 661 "Розрахунки по заробітній платі"
	- АУП	812 "Премії та заохочення" 92 "Адміністративні витрати"	661 "Розрахунки по заробітній платі" 661 "Розрахунки по заробітній платі"
3	Нарахування допомоги по тимчасовій непрацездатності - за перші п'ять днів непрацездатності - з шостого дня	813 "Компенсаційні виплати" 652 "За соціальним страхуванням"	661 "Розрахунки по заробітній платі" 661 "Розрахунки по заробітній платі"
4	Нараховані відпускні за рахунок витрат	23 "Виробництво" 814 "Оплата відпусток"	814 "Оплата відпусток" 661 "Розрахунки по заробітній платі"
5	Нараховані лікарняні за рахунок фонду	652 "За соціальним страхуванням"	661 "Розрахунки по заробітній платі"

Різниця між зарплатою натурою і натуральною оплатою праці

Таблиця 2

Ознака порівняння	Натуральна оплата праці	Виплата заробітної плати натурою
Регулюється законодавством	Трудовим	Цивільним
Вказівка в колективному договорі	Обов'язково	Не треба
Ціна продукції	Не повинна перевищувати собівартість	Може бути будь-якою. Але якщо продукція відпускатиметься за цінами, нижчими від звичайних, то сума знижки, надана роботодавцем своєму працівнику, з вартості товарів, яка перевищує звичайну ціну (відпускну ціну), є додатковим благом і входить до оподаткованого доходу з подальшим отриманням податку з доходів.
Утримання внесків і податку з доходів	Утримуються. При цьому об'єкт оподаткування збільшується на коефіцієнт 1,149. Ця ж сума є базою для утримання внесків до загальнообов'язкових соціальних фондів.	З нарахованої заробітної плати працівникам виробляються всі обов'язкові нарахування і утримання до бюджету і фондів

Держава здійснює регулювання оплати праці працівників підприємств усіх форм власності шляхом встановлення розміру мінімальної зарплати і інших державних норм і гарантій, встановлення умов і розмірів оплати праці керівників підприємств, заснованих на державній, комунальній власності, працівників підприємств, установ і організацій, які фінансуються з бюджету, а також шляхом оподаткування доходів працівників.

На всіх інших підприємствах форми та розміри заробітної плати установлює власник, або уповноважений ним орган. Вони

погоджуються з трудовим колективом шляхом укладання колективного договору.

Згідно з законом України "Про колективні договори та угоди" №3356-ХІІ від 01.07.97р. Колективний договір укладається на підприємствах, установах, організаціях незалежно від форм власності і господарювання, які використовують найману працю і мають право юридичної особи. Сторонами колективного договору є власник підприємства або його представник і трудовий колектив в особі профспілкової організації. У випадку відсутності профспілкової організації трудовий колектив обирає представників для укладання колективного договору. Термін дії колективного договору визначається сторонами і законодавчими договорами. Після закінчення терміну дії договорів продовжує діяти до укладення нового [8, с. 12].

Законом України "Про відпустки" №504/96-ВР від 15.11.96 р. встановлюються такі види відпусток:

- щорічні (основна відпустка, додаткова відпустка за роботу із шкідливими і важкими умовами праці, додаткова відпустка за особливий характер праці) – 24 календарних дні;
- додаткова відпустка у зв'язку з навчанням;
- творча відпустка;
- соціальна відпустка (відпустка у зв'язку з вагітністю та пологами, відпустка для догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку, додаткова відпустка працівникам, які мають дітей);
- відпустка без збереження заробітної плати;
- інші види відпусток, що можуть встановлюватись згідно з законодавством.

Заробітна плата працівникам за час відпустки виплачується не пізніше, ніж за три дні до її початку. Порядок обчислення заробітної плати працівникам за час щорічної відпустки, додаткових відпусток у зв'язку з навчанням, творчої відпустки, додаткової відпустки працівникам, які мають дітей, та компенсації за невикористані відпустки встановлюються Кабінетом Міністрів України [7, с. 12].

Конкретні розміри тарифних ставок, окладів, розрядних розцінок, а також надбавок, доплат і премій установлюються власником або уповноваженим ним органом. Останні не мають

права в односторонньому порядку приймати рішення з питань оплати праці, які погіршують умови, встановлені законодавством і колективним договором.

Преміювання є одним з найбільш ефективних впливів стимулювання праці працівників підприємства. Найбільш поширеними видами преміювання є премії: за поліпшення якості продукції; за зниження собівартості; за поліпшення виробничих показників; за підсумками роботи за рік; до ювілейних і пам'ятних дат; за виконання важливих та особливо важливих завдань; до свят та інші. Рішення про видачу премій повинне бути проведене наказом керівника по підприємству.

Надбавки і доплати виплачуються кваліфікованим працівникам, зайнятим на особливо відповідальних роботах, за високу кваліфіковану майстерність:

- III розряду - до 12%;
- IV розряду - до 16%;
- V розряду - до 20%;
- VI і вище до 24%.

За класність водіям автомобілів, працівникам провідних професій:

водіям 2-го класу - 10%

1-го класу - 25% встановленої тарифної ставки за відпрацьований водієм час. Керівникам, спеціалістам, службовцям за високі досягнення у праці виплачується надбавка в розмірі 50% посадового окладу.

За роботу у важких, шкідливих умовах належить виплачувати до 12% тарифної ставки, а за роботу в особливо важких і особливо шкідливих умовах – до 24% тарифної ставки.

Також виплачуються доплати за науковий ступінь, за знання і використання в роботі іноземної мови, доплати працівникам, постійно зайнятим на підземних роботах, за інтенсивність праці робітників (до 12% тарифної ставки), за виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника (до 100% тарифної ставки відсутнього працівника) та інші [11, с. 13].

Розміри доплат за суміщенням професій встановлюються відповідно до колективного договору. Працівники, які працюють за сумісництвом, одержують заробітну плату за фактично виконану роботу. Умови праці визначаються КМУ. Робітникам і службовцям,

які виконують на тому ж підприємстві, в установі, організації поряд зі своєю основною роботою, обумовленою трудовим договором, додаткову роботу за іншою роботою (посадою) або обов'язки тимчасово відсутнього працівника без звільнення від своєї основної роботи, проводиться доплата за суміщенням професій (посад) чи виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника. Розміри доплат за суміщенням професій (посад) або виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника встановлюється на умовах, передбачених у колективному договорі.

До вищевикладеного відносяться і доплати за виконану роботу в звичайних умовах. У разі зміни звичайних умов праці порядок її оплати регулюється КЗпП України в такому порядку:

- Повідомлення працівників про запровадження нових або змін діючих умов оплати праці. Якщо не відбувається в бік погіршення, власник або уповноважений ним орган повинен повідомити працівника не пізніше, як за два місяці до їх запровадження або змін.

- Оплата праці в понаднормований час. Робота у надурочний час оплачується у подвійному розмірі годинної ставки, за погодинною системою оплати праці. За відрядною системою оплати праці за роботу в надурочний час виплачується доплата у розмірі 100% тарифної ставки працівника відповідної кваліфікації, оплата праці якого здійснюється за погодинною системою, за всі відпрацьовані надурочні години. У разі підсумованого обліку робочого часу оплачується як надурочні всі години, відпрацьовані понад встановлений робочий час в обліковому періоді. Компенсація надурочних робіт шляхом надання відгулу не допускається.

- Оплата роботи у святкові і неробочі дні оплачується у подвійному розмірі: відрядникам – за подвійними відрядними оцінками; працівникам, праця яких оплачується за годинними або денними ставками – у подвійному розмірі годинної або денної ставки.

- Працівникам, які одержують місячний оклад - у розмірі одинарної годинної або денної ставки понад оклад, якщо робота у святковий і неробочий день проводиться у межах місячної норми робочого часу, і в розмірі подвійної годинної або денної ставки понад оклад, якщо робота проводилася понад місячну норму.

▪ Оплата роботи у нічний час оплачується у підвищеному розмірі, встановленому генеральною, галузевою (регіональною) угодами та колективними договорами, але не нижче 20% тарифної ставки (окладу) за кожну годину роботи у нічний час [9, с. 12].

Також колективним договором встановлений порядок виплати допомоги по вагітності та пологах і виплати допомоги по тимчасовій непрацездатності.

Допомога по вагітності та пологах застрахованій особі надається за весь період відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами, тривалість якої залежить від випадків особливості перебігу вагітності та інших факторів.

Відпустка по вагітності та пологам працюючій жінці надається відповідно до Закону України про відпустки повністю, не залежно від кількості фактично використаних до пологів днів, і оформляється водночас, вся відразу [9, с. 12].

Розмір допомоги по тимчасовій непрацездатності, не пов'язаній з нещасним випадком на виробництві та профзахворюванням, залежить від страхового стажу особи і становить:

- 60% середньої зарплати - особам зі страховим стажем менше, ніж 5 років;
- 80% середньої зарплати - особам зі страховим стажем від 5 до 8 років;
- 100% середньої зарплати - особам зі страховим стажем більше, ніж 8 років.

Допомогу по тимчасовій непрацездатності внаслідок захворювання чи травми виплачують застрахованим особам за рахунок Фонду страхування соціального з тимчасової втрати працездатності, починаючи з шостого дня непрацездатності. Оплата здійснюється за весь період до відновлення працездатності.

Що ж до перших п'яти днів, то власник чи уповноважений ним орган оплачує їх за рахунок коштів підприємства (крім державних підприємств).

Якщо працівник одержав травму на робочому місці, підприємство має оплатити листок непрацездатності за весь час до відновлення працездатності або встановлення інвалідності. Згідно Закону України "Про загальнообов'язкове соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного

захворювання, які спричинили втрату працездатності" №1105-XIV від 23.09.99 р., цю допомогу виплачують в розмірі 100% середнього заробітку. Перші 5 робочих днів, як і при виплаті допомоги, не пов'язаної з нещасним випадком, виплачує підприємство. Суму ж, виплачену працівнику за рахунок Фонду страхування від нещасних випадків, зараховують у сплату страхових внесків. На якому з підприємств страховий випадок, залежить від того, де трапився страховий випадок. Саме тому підприємству, де було травмовано працівника, і доведеться виплачувати.

№ з/п	Зміст операцій	Д-т	К-т
1.	Нараховано допомогу з тимчасової непрацездатності за час хвороби:		
2.	За рахунок підприємства (за перші 5 днів непрацездатності);	93 "Витрати на збут"	661 "Розрахунки по заробітній платі"
3.	за рахунок фонду соціального страхування на випадок тимчасової втрати працездатності	652 "По соціальному страхуванню"	661 "Розрахунки по заробітній платі"

Право на оплачувану працю є одним з основних конституційних прав громадян, оплата праці працівників повинна здійснюватись в першочерговому порядку. Усі інші платежі здійснюються власником або уповноваженим ним органом після виконання зобов'язань з оплати праці. Відповідно до Закону України "Про оплату праці", дозволено стягувати в примусовому порядку майно підприємств, у тому числі державних, які мають борги із заробітної плати.

Отже, облік оплати праці і заробітної плати на сучасному етапі розвитку економіки являється найважливішим показником господарської діяльності підприємства. Метою бухгалтерського обліку є дотримання нормативно-правової бази, необхідної для контролю оплати праці і заробітної плати, удосконалення форм розрахунків з робітниками і службовцями, розрахунків з державою по різним видам податків, що особливо важливо для ефективної роботи підприємства.

Головна мета управління персоналом складається з формування чисельності та складу працівників, які відповідають

специфіці підприємства і можуть забезпечити основні задачі його розвитку в майбутньому періоді. Однією з головних функцій управління персоналом є управління продуктивністю праці та стимулюванням праці. Тому ефективне використання персоналу підприємства в значній мірі забезпечується розробкою системи заходів, які спрямовані на підвищення продуктивності праці.

Список використаних джерел:

1. Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 р. (кодефіковано станом на 19.04.2004 р.).
2. Про відпустки. Закон України від 15.12.96р. №504/96-ВР.
3. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та втратами, зумовленими народженням і похованням: Закон України від 18.01.01 р. №2240 – III.
4. Про колективні договори і угоди. Закон України від 15.12.93 р. №3693-ХІІ із змінами і доповненнями.
5. Про оплату праці. Закон України від 24.03.95 р. №108-95-ВР, із змінами і доповненнями.
6. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 26 "Виплати працівникам": Наказ Мінфіну України №601 від 28.10.03 р.
7. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні. Навчально-практичний посібник /під ред. С.Ф. Голова. – Дніпропетровськ: ТОВ "Баланс-Клуб", 2001. - 374 с.
8. Лариса Церетелі. Оплата праці // Вісник податкової служби України. - 2001. - №25. – С. 50-58.
9. Макарець В.О. Оплата праці, допомога // Бібліотека ГоловБуха. - 2004. - №4 (42). – С. 55-81.
10. Мойсенко Т. Зарплата натурою і натуральна оплата праці // Дебет-Кредит. - 2004. - №25. - С. 18-19.
11. Олексенко Т. Виплати працівникам: новини 2005 р. // Баланс. - 2005. - №7 (549). - С. 26-31.
12. Харитоновна Н. Ставки пенсійних та соціальних внесків // Все про бухгалтерський облік. - 2004. - №51. - С.37-40.