

## ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ

## THEORETICAL AND METHODOLOGICAL BASES OF CALCULATIONS FOR PAYMENTS TO EMPLOYEES

**Воськало Н.М.**

кандидат економічних наук,  
доцент кафедри обліку та аналізу,  
Національний університет «Львівська політехніка»

**Воськало В.І.**

кандидат економічних наук,  
доцент кафедри обліку та аналізу,  
Національний університет «Львівська політехніка»

*У статті розглянуто теоретичні та методологічні основи ведення обліку розрахунків за виплатами працівникам та складання на його основі звітності, які ґрунтуються на принципах та методах бухгалтерського обліку. Досліджено практичну реалізацію принципів та методів обліку на основі сучасного нормативно-законодавчого забезпечення; обґрунтовано необхідність удосконалення практичної реалізації принципів та методів обліку щодо розрахунків за виплатами працівникам. Проведено порівняльну характеристику інформації, що відображається у фінансовій, податковій, статистичній, соціальній звітності щодо розрахунків за виплатами працівникам.*

**Ключові слова:** розрахунки за виплатами працівникам, принципи бухгалтерського обліку, методичні прийоми бухгалтерського обліку, звітність підприємств.

*В статье рассмотрены теоретические и методологические основы ведения учета расчетов по выплатам работникам и составления на его основе отчетности, основанные на принципах и методах бухгалтерского учета. Исследована практическая реализация принципов и методов учета на основании современного нормативно-законодательного обеспечения; обоснована необходимость совершенствования практической реализации принципов и методов учета по расчетам по выплатам работникам. Проведена сравнительная характеристика информации, отображаемой в финансовой, налоговой, статистической, социальной отчетности по расчетам по выплатам работникам.*

**Ключевые слова:** расчеты по выплатам работникам, принципы бухгалтерского учета, методические приемы бухгалтерского учета, отчетность предприятий.

*The article deals with the theoretical and methodological bases of keeping records of settlements in respect of payments to employees and preparation of reporting on its basis, which are based on principles and methods of accounting. The practical realization of principles and methods of accounting on the basis of modern regulatory and legislative support is explored; the necessity of improving the practical implementation of the principles and methods of accounting for calculations of payments to employees is substantiated. The comparative characteristics of information reflected in the financial, tax, statistical, and social reporting on settlements in respect of payments to employees are carried out.*

**Key words:** settlements in respect of payments to employees, principles of accounting, methods of accounting, reports of enterprises

**Постановка проблеми.** Розрахунки за виплатами працівникам є важливим складником зобов'язань кожного підприємства та організації. Своєчасність та повнота розрахунків із працівниками мають важливе соціальне значення, оскільки безпосередньо пов'язані із забезпеченням добробуту населення, впливають на формування попиту та пропозиції на внутрішньому ринку через купівельну спроможність зайнятих працівників, безпосередньо впливають на

структуру та величину витрат суб'єктів господарювання, слугують важливим мотиваційним чинником працівників до праці тощо.

Попри зростання із року в рік розміру мінімальної заробітної плати, прожиткового мінімуму та інших соціальних показників рівень середньої заробітної плати є досить мізерним у багатьох галузях. Рівень інфляції, знецінення національної валюти, бурхливі політичні та військові процеси привели до зменшення реаль-

ного рівня заробітної плати. Статистичні дані щодо розрахунків із оплати праці наведені у табл. 1.

Із кожним роком зменшується кількість працюючих (7665,8 тис. штатних працівників на кінець 2017 р, що порівняно з попереднім роком становить 98,0%). Зменшується також кількість працівників позаоблікового складу: працюючих за цивільно-правовими договорами та зовнішніх сумісників. Такі процеси пов'язані із незадоволеністю працівників заробітною платою, відтоком кваліфікованих кадрів за кордон, переходом працівників та оплати праці у «тінь» на фоні зростання загальної заборгованості з оплати праці.

Теоретично та методологічно правильно організований облік розрахунків за виплатами працівникам сприятиме виконанню заробітною платою та іншими виплатами їх функцій: відтворювальної, стимулюючої, оптимізаційної, регульовальної, соціальної.

**Мета статті** – розгляд та аналіз принципів та методичних прийомів бухгалтерського обліку щодо розрахунків за виплатами працівникам з метою вдосконалення їхньої практичної реалізації в обліку та звітності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідження, що пов'язані з обліком розрахунків за виплатами працівникам, здійснювалися багатьма вітчизняними та зарубіжними науковцями. Зокрема, В.С. Лень та М.П. Штупун [1] досліджували поняття, структуру та особливості обліку виплат працівникам на основі аналізу М(С)БО та П(С)БО; Ю.О. Михайленко [2], Ю.Ю. Миронова та В.А. Панасенко [3] досліджували проблеми організації обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві; С.О. Михайловина [4], Н.В. Овсяк [5] вивчали проблеми організації обліку та відображення інформації про виплати працівникам у звітності підприємства; Н.Ю. Мардус [6] розглядала застосування методичних підходів до обліку, аудиту та аналізу праці і заробітної плати на підприємстві.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Регулювання розрахунків за виплатами працівникам у бухгалтерському обліку спирається на низку законодавчих актів: Закон

України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [7], Податковий кодекс України [8], ПСБО 26 «Виплати працівникам» [9], ПСБО 16 «Витрати» [10], МСБО 19 «Виплати працівникам» [11] тощо.

Методологічні основи ведення обліку розрахунків за виплатами працівникам та складання на його основі звітності ґрунтується на принципах, які передбачені у зазначених вище законодавчих актах. Розглянемо їх детальніше щодо розрахунків за виплатами працівникам.

Виходячи із принципу повного висвітлення, інформацію про розрахунки з оплати праці недостатньо показувати лише як заборгованість з оплати праці у Балансі (Звіті про фінансовий стан) та суму визнаних витрат на заробітну плату операційної діяльності (не враховуючи при цьому інших видів діяльності підприємства) у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), оскільки така інформація свідчить лише про фактичні наслідки проведених господарських операцій, а не потенційні. Відповідно до ПСБО 26 «Виплати працівникам» у примітках до річної фінансової звітності необхідно розкривати додаткову інформацію щодо програм із визначеним внеском або програм із визначеною виплатою. Така інформація розкриває потенційні наслідки для підприємства запровадження виплат після закінчення трудової діяльності. Однак українські підприємства, як правило, виплати після закінчення трудової діяльності не проводять, хоча для їх обліку і передбачений окремий субрахунок 472 «Додаткове пенсійне забезпечення». Ще одним із видів виплат працівникам є виплати під час звільнення. Їх розмір зазначається в колективному договорі або оголошується за необхідності звільнення певної кількості працівників. Така інформація, хоча і має потенційний вплив на подальшу господарську діяльність підприємства, як правило, вважається комерційною таємницею і не оприлюднюється у звітності.

Відповідно до принципу автономності кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників. Він реалізовується через нарахування, оподаткування та виплату заробітної плати одному чи кільком

Таблиця 1

Статистичні дані щодо розрахунків із оплати праці

Показник	Роки				
	2013	2014	2015	2016	2017
Середньомісячна зарплата					
у грн.	3234	3476	4195	5070	7104
в еквіваленті у дол. США	404,6	292,4	192	198,4	267,1
Законодавчо встановлений розмір мінімальної заробітної плати на початок року, грн.	1147	1218	1218	1378	3200
Заборгованість з оплати праці, млн. грн.	1019,4	2436,8	1880,8	2004	2368,4

Джерело: складено за даними [www.ukrstat.gov.ua](http://www.ukrstat.gov.ua)

власникам, які виконують обов'язки керівника чи працівника підприємства й отримують за це заробітну плату, котра обліковується окремо від дивідендів, які належать таким засновникам.

Відповідно до принципу послідовності підприємство повинно постійно застосовувати обрану облікову політику, проте щодо оплати праці та інших виплат працівникам у Методичних рекомендаціях [12] жодна інформація не передбачена до наведення, оскільки щодо цього об'єкта обліку відсутні різні варіанти обліку. Проте П(С)БО 26 визначає необхідність відображення суми відрахувань щодо кожної програми з визначеним внеском зі включенням до витрат звітнього року (загальний опис типу програми; залишок зобов'язання (активу) на початок і кінець звітнього року; теперішня вартість забезпечених, частково забезпечених і незабезпечених активами програми зобов'язань на дату балансу; не визнані актуарні прибутки (збитки) на початок і кінець звітнього року тощо). В обліковій політиці також доцільно передбачити створення резерву на виплату відпусток, що є обов'язковим для всіх підприємств (окрім малих), а його розмір залежить від розміру зарплати в попередньому звітньому періоді; резерву виплат під час звільнення та резерву виплат після закінчення трудової діяльності. Облікові «незручності» у створенні таких резервів полягають у податкових обмеженнях щодо їх створення та віднесення до складу витрат у поточному чи майбутніх періодах.

Дотримуючись принципу безперервності діяльності, підприємство планує свою діяльність надалі та здійснює поточні виплати працівникам, котрі стосуються майбутніх періодів (нарахування та виплата авансів, відпускних, «підйомних» тощо). Створення резерву на виплату відпусток, резервів виплат під час звільнення та виплат після закінчення трудової діяльності засвідчує те, що підприємство планує проводити і надалі свою діяльність. Своє відображення через рахунки бухгалтерського обліку цей принцип знаходить у виплаті авансу, внаслідок чого утворюється дебетове сальдо (заборгованість працівників підприємству) за рахунком 661 «Розрахунки за виплатами працівникам».

Реалізуючи принцип нарахування, підприємство виплати працівникам нараховує та відносить до складу своїх витрат і відображає в обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Відповідно до чинного законодавства виплату заробітної плати необхідно проводити не рідше ніж два рази на місяць із проміжком часу не більше 16 днів. Таким чином, виплата авансу не спричиняє визнання в обліку витрат на оплату праці, яке здійснюється після закінчення місяця після отримання всіх документів для її нарахування. Щоправда, норми податкового законодавства обмежують

віднесення деяких нарахувань виплат працівникам до витрат поточного періоду та, відповідно, виникнення податкових різниць під час нарахування податку на прибуток.

Згідно з принципом превалювання сутності над формою операції мають обліковуватися відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми. Відповідно до нього необхідно вести аналітичний облік кожним працівником за видами нарахувань, утримань та виплат. Нарахування виплат із оплати праці мають бути тісно пов'язані із видами діяльності підприємства.

На підставі Закону України «Про оплату праці» [13, ст. 23] заробітна плата працівників підприємств на території України виплачується в грошових знаках, що мають законний обіг на території України, тобто у гривні, відповідно до принципу єдиного грошового вимірника.

Дотримуючись принципів, облік розрахунків із працівниками, як і інших об'єктів, ведеться за допомогою методичних прийомів бухгалтерського обліку (документування та інвентаризація, оцінка та калькулювання, рахунки та подвійний запис, баланс та звітність).

Здійснення документування на законодавчому рівні регламентується Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [14] та Наказом Держкомстату [15], що визначають форми первинних документів. Сьогодні на державному рівні визначено лише сім обов'язкових форм первинних документів для розрахунків із оплати праці, що стосуються лише оформлення чи розірвання трудових відносин, а також нарахування заробітної плати, що надалі використовуватиметься як основа для нарахування пенсій та інших соціальних виплат. Інші форми первинних документів, що стосуються нарахування заробітку та інших виплат, визначаються підприємством самостійно, виходячи із форм та систем оплати праці та інших виплат, прийнятих на підприємстві та передбачених, як правило, у колективному договорі.

Щодо розрахунків, то методичний прийом інвентаризації, як правило, використовується для узгодження зовнішньої заборгованості. Однак і для уточнення розрахунків із оплати праці він також використовується у разі уточнення даних щодо сум нарахованих відпускних, лікарняних після отримання всієї необхідної інформації. Також своєрідна інвентаризація проводиться по кожному працівнику кожного року, а деколи і частіше, під час перерахунку податку на доходи фізичних осіб.

Як у первинних документах, так і на рахунках бухгалтерського обліку повинна бути проведена оцінка затрачених трудових ресурсів для їх подальшої оплати у вигляді заробітної плати. Оцінка, нарахування виплат працівникам проводиться на підставі штатного розкладу, посадових окладів, встановлених розрядів, відряд-

них розцінок, відпрацьованого часу, виконання норм, додаткових умов, передбачених в колективному договорі.

Методичний прийом «калькулювання» безпосередньо до нарахування та виплати працівникам не використовується, оскільки він передбачає розрахунок собівартості продукції, робіт, послуг. Однак нарахована заробітна плата є одним з елементів собівартості продукції чи витрат періоду підприємства.

Розрахунки за виплатами працівникам відображаються у бухгалтерському обліку через систему рахунків методом подвійного запису. Планом рахунків виокремлено рахунки витрат, які кореспондують із рахунками нарахування виплат працівникам, а саме: 15 «Капітальні інвестиції», 16 «Довгострокові біологічні активи», 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві», 39 «Витрати майбутніх періодів», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 97 «Інші витрати». Із рахунками витрат кореспондують рахунки обліку зобов'язань та забезпечень, зокрема: 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», 55 «Інші довгострокові зобов'язання», 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями», 65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 67 «Розрахунки з учасниками», 68 «Розрахунки за іншими операціями». За окремими виплатами працівникам може виникати дебіторська короткострокова або довгострокова заборгованість працівників, яку обліковують відповідно на рахунках 37 «Розрахунки з різними дебіторами» та 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість на інші необоротні активи» [1, с. 272].

Найбільш часто використовуваним рахунком для обліку розрахунків із працівниками є рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» із відповідними субрахунками. Використання його субрахунків викликає декілька дискусійних питань, зокрема щодо доцільності використання рахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» під час виплати авансів працівникам, оскільки внаслідок такої операції утворюється дебіторська заборгованість підприємства, яка відображається в активі Балансу, та логічним було б її відобразити на рахунку 377 «Розрахунки із іншими дебіторами» до дати нарахування заробітної плати. Також враховуючи те, що більшість підприємств перейшло на виплату заробітної плати через банківські платіжні картки, субрахунок 662 «Розрахунки з депонентами» поступово втрачає свою актуальність. Дещо проблемним є використання субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами», що призначений для розрахунків за виплатами, що не належать до фонду оплати праці, зокрема допомоги по частковому безробіттю, допомоги

по тимчасовій непрацездатності. Суть проблеми полягає у тому, що об'єктом оподаткування ПДФО та військового збору є сукупний місячний оподатковуваний дохід працівника, що може охоплювати виплати, що нараховані як на рахунок 661, так і на рахунок 663. Відображення в обліку кореспонденції рахунків із нарахування ПДФО та військового збору у такій ситуації приводить до дилеми стосовно того, який рахунок має кореспондувати за дебетом із кредитом рахунку 641.

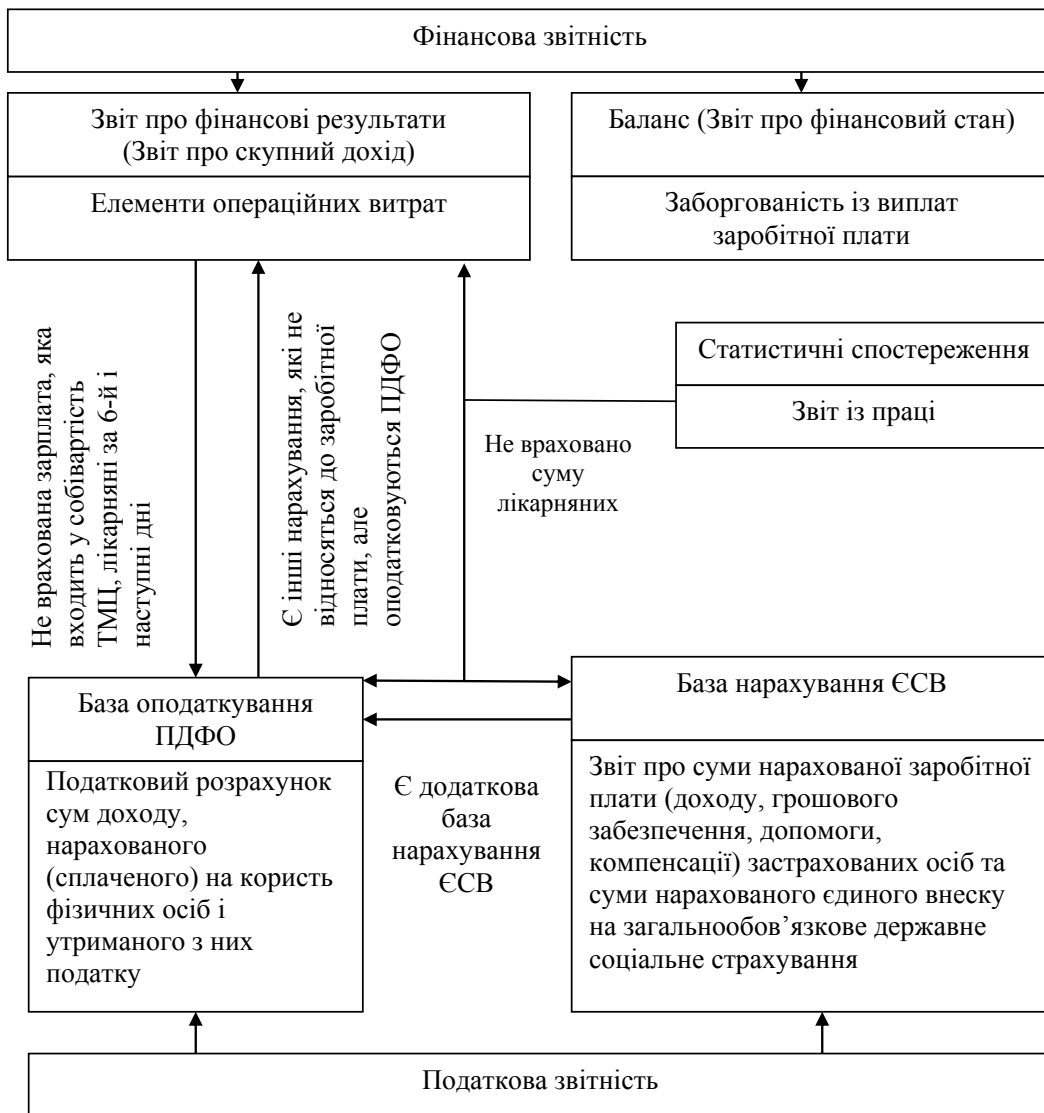
Виплати працівникам є складниками бухгалтерського Балансу та звітності підприємства. Заборгованість працівників підприємству (за позиками, авансами, іншими розрахунками) відображається в активі балансу, заборгованість за виплатами працівникам є одним із джерел утворення господарських засобів і відображається в пасиві Балансу. Розрахунки за виплатами працівникам відображаються у бухгалтерській звітності (фінансовій, податковій, статистичній, до фондів соціального страхування) у різних формах залежно від мети складання.

Проаналізуємо зіставність показників, які стосуються зазначених розрахунків і відображаються в різних формах звітності (рис. 1).

Як елемент витрат розрахунки з оплати праці відображаються у Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід). Як об'єкт оподаткування податком із доходів фізичних осіб заробітна плата (і не тільки) відображається у Податковому розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб і утриманого з них податку, а як база нарахування єдиного соціального внеску – у Звіті про суми нарахованої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення, допомоги, компенсації) застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування до органів доходів і зборів.

Щодо іншої бухгалтерської звітності, то найбільш детально інформація про розрахунки з оплати праці наводиться у статистичній звітності у Звіті із праці. Однак у цьому звіті не враховано нарахування лікарняних, оскільки вони не входять до фонду оплати праці. Лікарняні розраховуються на основі даних про заробітну плату за попередній період і їх неврахування спотворює дані про середню заробітну плату.

Також варто зазначити, що форми статистичної звітності подають не всі підприємства, а лише ті, яким це визначено органами статистики, і тому не вся заробітна плата врахована у статистичних показниках. Враховуючи те, що у звіті 1-ДФ найповніше показується заробітна плата за ознаками доходів; подається він в основному в електронному вигляді, вважаємо за доцільне подавати цю форму замість Звіту із праці до органів статистики, доповнивши цей звіт лише одною колонкою – ознакою, що це сумісник чи основний працівник.



**Рис. 1. Заробітна плата у різних формах звітності: призначення, основні відмінності**

Автоматичне опрацювання такого звіту дасть змогу вибрати лише заробітну плату за ознаками доходів, і показник визначеної середньої заробітної плати буде точнішим.

**Висновки.** Ведення обліку розрахунків за виплатами працівникам здійснюється за допомогою методичних прийомів бухгалтерського обліку із застосуванням принципів, наведених у законодавчих актах. Інформація, яка наводиться у перших двох формах фінансової звітності щодо розрахунків з оплати праці, є недостатньою для виконання принципу повного висвітлення, оскільки показує лише фактичні наслідки, а не потенційні. Для його виконання необхідно у Примітках до фінансової звітності додатково розкривати інформацію згідно з вимогами ПСБО 26 «Виплати працівникам».

Щодо облікової політики, яка повинна не змінюватися відповідно до принципу послідовності,

то у ній необхідно зазначати про створення резерву на відпустки, резерву виплат під час звільнення та резерву виплат після закінчення трудової діяльності. Однак останні два резерви для підприємства будуть формувати податкові різниці під час розрахунку податку на прибуток.

Інформація про виплати працівникам, яка розкривається у звітності, відрізняється у зв'язку з різною метою її складання. Так, у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) наводяться лише витрати на оплату праці і при цьому не врахована заробітна плата, яка включена у собівартість придбаних необоротних чи оборотних активів, а також сума лікарняних за шостий та наступні дні непрацездатності. У Звіті із праці більш повно відображено фонд оплати праці, але до нього не віднесено лікарняні, які становлять виплати працівникам за невідпрацьований час. Такі невідповідності необхідно

враховувати, вибираючи дані для проведення аналізу розрахунків з оплати праці. Враховуючи те, що статистичну звітність складають не всі підприємства, розрахунок середньої заробітної плати в Україні доцільно проводити за даними Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і

утриманого з них податку у зв'язку з найбільш повною інформацією, яка у ньому наводиться.

Зазначені рекомендації сприятимуть підвищенню якості облікової інформації щодо обліку розрахунків за виплатами працівникам та кращій реалізації принципів та методичних прийомів бухгалтерського обліку щодо цього об'єкта.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Лень В.С. Виплати працівникам: поняття, структура та облік / В.С. Лень, М.П. Штупун // Проблеми і перспективи економіки та управління. № 2(2). 2015. С. 266–274.
2. Михайленко Ю.О. Організація обліку і контролю розрахунків за заробітною платою / Ю.О. Михайленко // Молодий вчений. № 2(42). 2017. С. 287–293.
3. Миронова Ю.Ю. Проблеми організації обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві / Миронова та В.А. Панасенко // URL: [http://77.121.11.9/bitstream/PoltNTU/569/3/стаття\\_Миронова\\_Ю.Ю.\\_Панасенко\\_В.А.\\_2016.PDF](http://77.121.11.9/bitstream/PoltNTU/569/3/стаття_Миронова_Ю.Ю._Панасенко_В.А._2016.PDF)
4. Михайловина С.О. Організація обліку та відображення інформації про виплати працівникам у звітності підприємства / С.О. Михайловина // Науковий вісник Херсонського державного університету. Випуск 11. Частина 4. 2015. С. 126–129.
5. Овсюк Н.В. Бухгалтерський облік розрахунків з оплати праці в контексті застосування вимог міжнародних стандартів фінансової звітності / Н.В. Овсюк // URL: [fkd.org.ua/article/download/28580/25554](http://fkd.org.ua/article/download/28580/25554)
6. Мардус Н. Ю. Методичні підходи до обліку, аудиту та аналізу праці і заробітної плати на підприємстві / Н. Ю. Мардус // Вісник ЖНАЕУ. № 1 (54), т. 2. 2016. С. 230–236.7.
7. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
8. Податковий Кодекс України від 02.12.2010, № 2755-VI. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 601 від 28.10.2003 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
11. 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)
12. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства Затверджені наказом Міністерства фінансів України 27 червня 2013 р. № 635. URL: [http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art\\_id=382876&cat\\_id](http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat_id)
13. Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/108/95>.
14. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджено Наказом Міністерства фінансів України 24.05.1995 р. № 88. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>
15. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці. Наказ Державного комітету статистики України від 5 грудня 2008 року № 489. URL: [https://minfin.com.ua/taxes/-/news/nnakderjkomstat\\_489/nnakderjkomstat\\_489.html](https://minfin.com.ua/taxes/-/news/nnakderjkomstat_489/nnakderjkomstat_489.html)