

ОСОБЛИВОСТІ ПОБУДОВИ СИСТЕМИ АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ

PECULIARITIES OF CONSTRUCTION OF THE SYSTEM OF ANALYTICAL ACCOUNTING OF CALCULATIONS FOR PAYMENTS TO EMPLOYEES

У статті розглянуто підходи до організації аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам. Ідентифіковано сукупність видів виплат та масив супутніх даних, що визначаються нормативно-правовим забезпеченням облікового відображення розрахунків за виплатами працівникам. Запропоновано до застосування модель організації аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам, яка передбачає ідентифікацію релевантних аналітичних розрізів (за типами трудових відносин; за функціями, що виконуються працівниками; у розрізі працівників; за видами виплат відносно фондів оплати праці; за видами виплат), що забезпечують формування в межах облікового процесу показників фінансової, статистичної, податкової та спеціальної звітності, а також дають змогу посилити виконання обліковою системою контрольних та аналітичних функцій під час обчислення виплат за невідпрацьований час, нарахувань на виплати працівникам, утримань із них та інформаційних функцій під час управління персоналом тощо.

Ключові слова: аналітичні рахунки, виплати працівникам, звітність, розрахунки за виплатами працівникам, фонд оплати праці.

В статье рассмотрены подходы к организации аналитического учета расчетов по выплатам работникам. Идентифицирована совокупность видов выплат и массив сопутствующих данных, которые определяются нормативно-правовым обеспечением учетного отражения расчетов по выплатам работникам. Предложена к применению модель организации аналитического учета расчетов по выплатам работникам, которая предусматривает идентификацию релевантных аналитических разрезов (по типам трудовых отношений; за функциями, которые выполняются работниками; в разрезе работников; по видам выплат относительно фондов оплаты труда; по видам выплат), которые обеспечивают формирование в пределах учетного процесса показателей финансовой, статистической, налоговой и специальной отчетности, а также позволяют усилить выполнение учетной системой контрольных и аналитических функций при вычислении выплат за неотработанное время, начислений на выплаты работникам, удержаний из них и информационных функций при управлении персоналом и т. д.

Ключевые слова: аналитические счета, выплаты работникам, отчетность, расчеты по выплатам работникам, фонд оплаты труда.

УДК 657.1

<https://doi.org/10.32843/bses.55-34>

Кузь В.І.

к.е.н., доцент, асистент кафедри обліку і оподаткування Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича

Kuz Vasyi

Yuriy Fedkovych Chernivtsi National University

The article considers the approaches to the organization of analytical accounting of payments to employees. It is established that the performance of accounting, calculation-analytical and informational tasks be the subject of accounting requires a large-scale division of payments to employees into types according to different criteria and features, which complicates the construction of an effective system of analytical accounting of payments to employees. The meet of types of payments and the array of related data which is determined are the regulatory and legal support of the accounting reflection of payments to employees is identified. It is established that the legislative regulation provides identification of payments that differ in content of occurrence and purpose, payments for which there are potentially different rules of recognition and evaluation, priority (basic) payments, which are then used for calculation other staff payouts, payments that characterize the directions of disclosure information in order to inform external users, determination tax liabilities and state social insurance obligation, conducting state statistical observations, etc. A model of organization of analytical accounting of payments to employees is proposed, which provides for the identification of relevant analytical sections (by types of labour relations; by functions which are performed by employees; by employees; by types of payments in relation to wage funds; by types involved in the calculation of tax and other liabilities; by types of payments), that provide formation, within the accounting process, indicators of financial, statistical, tax and special statements and also allow strengthening performance by the accounting system control and analytical functions in calculation of payments for overtime, accruals for payments to employees, deductions from them and information functions in staff management, etc. Application of the proposed system of analytical accounts, in terms of using specialized software for accounting, doesn't increase the complexity of accounting operations.

Key words: analytical accounts, payments to employees, statements, calculations for employee benefits, wage fund.

Постановка проблеми. Розрахунки за виплатами персоналу є одними з активних управлінських об'єктів, які набувають додаткової ваги в умовах становлення знань, вмінь та навичок як фактору виробництва. Розширення меж інформаційних запитів управлінців щодо розрахункових операцій з персоналом базується на твердженнях, які мають економічний, соціальний, мотиваційний та управлінський характер. Зокрема, релевантною є необхідність поділу виплат персоналу за виконання ним основних та додаткових завдань, функцій, які забезпечують покращення результатів діяльності тощо. Крім цього, під час розмежування виплат на види слід врахувати виплати, що отримуються як соціальні гарантії, або такий поділ визначений національною

політикою проведення статистичних спостережень.

Одним з основних підходів до поділу виплат персоналу є їх розмежування на основну заробітну плату, додаткову заробітну плату та інші заохочувальні й компенсаційні виплати. На національному рівні структура цих виплат природно передбачає домінування фонду основної заробітної плати (~59%). Питома вага фонду додаткової заробітної плати становить приблизно 36%, інших заохочувальних та компенсаційних виплат – 5% [1]. Наведений поділ є релевантним, адже зазначені виплати різняться за змістом підстав для їх нарахування. Визначений у ході статистичних спостережень розмір середньої заробітної плати не дає змоги достовірно говорити про розміри доходів

домогосподарств, набагато ціннішою є інформація про частки персоналу, що ранжуються за розмірами нарахованих їм виплат. У 2020 р. найбільшу питому вагу мають виплати, що не перевищують 6 000,00 грн. [2]. Такий стан речей свідчить про те, що для значної кількості працівників виконання заробітною платою покладених на неї функцій є проблематичним. Наведена інформація є релевантною для державних інституцій під час перегляду розмірів мінімальної заробітної плати та інших соціальних гарантій.

Використання зарубіжних моделей управління персоналом та формування іміджу соціально відповідального суб'єкта бізнесу потребують ідентифікації нетрадиційних для системи обліку виплат персоналу, додаткових виплат, визначених на основі оцінювання результатів роботи кожного працівника, їх групи, виплат, що мають компенсаційний та заохочувальний характер, які слід виокремлювати з усієї сукупності виплат для звітування перед внутрішніми та зовнішніми користувачами.

Таким чином, посилений інформаційний інтерес до розрахунків за виплатами персоналу з боку зовнішніх та внутрішніх користувачів потребує ідентифікації видів (груп) виплат, отже, вдосконалення аналітичного обліку досліджуваних об'єктів та процесів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Питання організації та ведення аналітичного обліку розрахунків за виплатами персоналу є предметом дослідження багатьох науковців та практиків, зокрема П. Атамаса [18], Н. Каткової [16], М. Корягіна [22], Л. Мельянкової [20], Н. Петренко [17], Т. Плахтій [19], О. Покатаєвої [21], В. Попової [23]. Їхні пропозиції щодо підвищення аналітичності обліку досліджуваних об'єктів та процесів мають на меті задоволення інформаційних потреб користувачів через ідентифікацію аналітичних даних про нараховані види виплат персоналу. Найчастіше такими видами є виплати за виконуваними працівниками функціями [23]; виплати, що відповідають переліку фондів основної та додаткової заробітної плати [20; 21; 22]; виплати компенсаційного та заохочувального характеру [19; 21]; виплати, які визначені положеннями нормативних актів [18; 19; 21; 22]. Система рахунків аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам має базуватись на ідентифікованих інформаційних запитах користувачів. Їх пріоритетність визначається на основі потреб системи управління в даних, які характеризують зміст процесу прийняття управлінських рішень. Крім цього, система аналітичних рахунків обліку розрахунків за виплатами працівникам зобов'язана забезпечити пряме, тобто без додаткового оброблення облікових даних, формування показників звітності, зокрема статистичної, податкової та спеціальної.

Постановка завдання. Мета дослідження полягає в необхідності розроблення організацій-

них та методичних підходів до побудови системи аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам, визначенні її основних аналітичних розрізів відповідно до нормативних вимог та інформаційних потреб користувачів, ідентифікації пріоритетності кожного з них.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Поділ виплат персоналу на види необхідний для виконання зовнішніми та внутрішніми користувачами низки управлінських, облікових, аналітичних, контрольних завдань тощо. Зокрема, ідентифікація окремих виплат за змістовими критеріями потрібна для формування статистичних звітів, податкової звітності, для достовірного обчислення відпускних та допомоги з тимчасової втрати працездатності, бази оподаткування податком на доходи фізичних осіб, для формування інформаційного забезпечення управління персоналом тощо.

Перш за все слід розглянути вимоги щодо поділу виплат персоналу, які задекларовані в нормативних актах бухгалтерського та суміжного з ним законодавства. Наведені правила/вимоги передбачають ідентифікацію виплат, що різняться за змістом виникнення та призначенням, щодо яких потенційно існують окремі правила визнання та оцінювання першочергових (базових) виплат, які в подальшому використовуються для обчислення інших виплат персоналу, виплат, які характеризують напрями розкриття інформації задля інформування зовнішніх користувачів, визначення податкових зобов'язань та зобов'язань із державного соціального страхування, проведення державних статистичних спостережень тощо.

Нормами П(С)БО 26 «Виплати працівникам» передбачено, що виплати працівникам включають «поточні виплати, виплати при звільненні, виплати по закінченні трудової діяльності, виплати інструментами власного капіталу підприємства, інші довгострокові виплати» [3]. Облікова ідентифікація наведених виплат працівникам не тільки вказує на передумови нарахування, але й виокремлює виплати за способом визнання зобов'язань, а саме виплати, які відповідають безпосередньому віднесенню до зобов'язань, зокрема поточних; виплати, що визнаються зобов'язаннями через створення забезпечень; виплати, що здійснюються інструментами власного капіталу та визнаються одночасно з визнанням фінансового активу й фінансового зобов'язання. Крім цього, з огляду на особливості методології облікового відображення зобов'язань виплати працівникам можуть мати довгостроковий та короткостроковий характер. Така аналітична інформація має інтерес для користувачів, зокрема для управлінського персоналу, який застосовує складні моделі управління персоналом під час визначення впливу мотиваційних політик на продуктивність праці та показники діяльності.

Розкриття інформації про нараховані виплати працівникам у форматі фінансової звітності не потребує масштабної системи аналітичних рахунків. У Балансі (Звіті про фінансовий стан) зобов'язання перед працівниками по нарахованих виплатах відображаються за допомогою показника «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці» (код рядка 1630). Виплати працівникам, що визнаються зобов'язаннями через створення забезпечень наводяться, у статтях «Довгострокові забезпечення» (код рядка 1520), «Поточні забезпечення» (код рядка 1660). Розширене інформування про досліджувані виплати є можливим за умови застосування додаткових статей фінансової звітності, таких як «Пенсійні забезпечення» (код рядка 1505) «Довгострокові забезпечення витрат персоналу» (код рядка 1521) [4]. Ці статті використовуються для відображення сум довгострокових зобов'язань, пов'язаних з виплатами по закінченні трудової діяльності, з виплатами працівникам під час їх звільнення, майбутніх витрат на оплату відпусток. У Примітках до річної фінансової звітності деталізується тільки інформація про забезпечення на виплату відпусток та забезпечення подальших витрат на додаткове пенсійне забезпечення [5]. Інші форми фінансової звітності містять інформацію про загальні витрати на оплату праці та витрачання грошових коштів на оплату праці. Отже, з огляду на потреби використання узагальненої облікової інформації для формування показників фінансової звітності, які характеризують розрахунки з працівниками, нівелюється потреба в аналітичних даних, що засвідчує прийнятність рекомендованого на національному рівні синтетичного рахунку «Розрахунки за виплатами працівникам» з відповідними субрахунками [6] для процесу звітування в межах системи фінансового обліку.

Задля проведення статистичних спостережень на національному рівні [7] суб'єктами господарювання подається інформація про кількість штатних працівників, витрати робочого часу штатних працівників, склад їх фонду оплати праці, розподіл працівників за розмірами заробітної плати, кількість і фонд оплати праці окремих категорій працівників, кількість укладених колективних договорів тощо. На основі наведених приписів щодо змісту показників статистичного звіту підсистема обліку розрахунків за виплатами працівникам має продукувати аналітичні дані про нараховані виплати штатним працівникам, виплати за гендерною ознакою, розрахунки із зовнішніми сумісниками та працівниками, які працюють за цивільно-правовими договорами, кількість працівників, заробітна плата яких відповідає певному вартісному лагу.

Для зменшення трудомісткості формування статистичної звітності з праці аналітичний облік розрахунків за виплатами працівникам має бути

організований та вестися за табельними номерами, які б давали змогу ідентифікувати штатних та позаштатних працівників, розміри нарахованих їм виплат. Також доцільним є розмежування фонду оплати праці штатних працівників на види виплат (фонд основної та додаткової заробітної плати, заохочувальні та компенсаційні виплати), що передбачені Інструкцією зі статистики заробітної плати [8]. Наведений поділ з відповідним присвоєнням шифрів рахунків аналітичного обліку забезпечить оперативне формування розділу III «Склад фонду оплати праці штатних працівників» Звіту із праці [7].

Виплати працівникам є базою для нарахування низки інших зобов'язань, пов'язаних із загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням та оподаткуванням доходів фізичних осіб. Відповідно до положень Закону України «Про збір та облік єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [9], до бази нарахування єдиного соціального внеску входять не тільки виплати фонду основної та додаткової заробітної плати, компенсаційні та заохочувальні виплати, але й низка нарахувань, які не належать до фонду оплати праці (оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності, допомога у зв'язку з вагітністю та пологами тощо), що вимагає виділення їх в окрему аналітичну групу виплат працівникам задля правильного визначення зобов'язань з єдиного соціального внеску. Крім цього, формування відповідної спеціальної звітності передбачає розмежування виплат працівникам на такі групи: заробітна плата, заробітна плата, нарахована працюючим особам з інвалідністю, винагороди за договорами цивільно-правового характеру, допомога з тимчасової втрати працездатності за перші 5 днів, допомога з тимчасової втрати працездатності за рахунок фонду соціального страхування, допомога у зв'язку з вагітністю та пологами [10]. Наведена аналітика характеризує можливість поділу виплат персоналу за типами здійснюваних суб'єктом господарювання трудових відносин.

Щодо застосування облікової інформації про розрахунки з працівниками під час визначення зобов'язань з податку на доходи фізичних осіб доцільним є аналітичне розмежування нарахованих виплат, які включаються та не включаються до оподаткованого доходу [11]. Під час формування показників Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку [12] існує потреба в інформації, яка становить базу оподаткування в розрізі кожного з працівників, що підкреслює вагомість ведення аналітичного обліку розрахунків з працівниками за їхніми табельними номерами. Аналітична інформація про нараховані виплати працівникам та розра-

хунки з ними необхідна для достовірного визначення розміру оплати за невідпрацьований час (відпускних та лікарняних). У контексті вирішення наведених завдань релевантною буде аналітична інформація про виплати працівникам, які беруться до розрахунку середньої заробітної плати [13; 14].

Застосування поділу виплат працівникам, що передбачений нормами Інструкції зі статистики заробітної плати [8], дає змогу ідентифікувати інші аналітичні розрізи, які не виокремлені в окремий показник статистичної, податкової, спеціальної звітності, проте мають інформаційний інтерес для користувачів (доплати за виконання професійних обов'язків тимчасово відсутніх працівників, інтенсивність праці, робота в нічний час, знання та використання в роботі іноземної мови, винагороди за підсумками роботи за рік, одноразові заохочування, не пов'язані з конкретними результатами праці, оплата путівок на відпочинок чи оздоровлення тощо).

Організація аналітичного обліку будь-якого об'єкта передбачає дотримання принципів аналогічності та системності. «Використання аналогії під час організації бухгалтерського обліку на підприємстві дає змогу вести облік неоднорідних об'єктів за критерієм логісмографічності (формувані споріднені аналітичні розрізи), що підвищить інформаційну цінність обліку в процесі прийняття та виконання управлінських рішень» [15, с. 16]. Згідно з наведеними принципами акумулювання даних про види та суми виплат працівникам можна також здійснювати за допомогою бухгалтерських рахунків, призначених для систематизації інформації про витрати. Наведений підхід до організації аналітичного обліку витрат з оплати праці дасть змогу систематизувати інформацію не тільки в розрізі виплат, але й у розрізі груп працівників, які виконують однорідні за змістом функції, дасть можливість отримати й порівняти дані про види виплат, що нараховані та виплачені працівникам управління, робітникам, працівникам інших служб суб'єкта господарювання, а також дасть змогу зменшити змістове та понятійне навантаження на систему рахунків аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам.

Рекомендований до застосування синтетичний рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» з відповідними субрахунками, які характеризують розрахунки за заробітною платою та іншими виплатами працівникам, а також розрахунки за депонованою заробітною платою, що не відповідають реальним потребам облікової практики та процесу звітування перед користувачами. Наведений стан речей потребує не тільки розроблення ефективної системи аналітичного обліку, але й удосконалення чинних рахунків (субрахунків) синтетичного обліку розрахунків з працівниками.

Н. Каткова і К. Маслова дотримуються думки про те, що «удосконалення аналітичного обліку

полягає в конкретизації рахунку для групування інформації щодо сум нарахованої заробітної плати в розрізі її видів та форм оплати праці та подальшій деталізації рахунків у розрізі субрахунків третього порядку, яку підприємство повинно здійснювати, виходячи з власних потреб» [16, с. 764]. Як уже неодноразово підкреслювалось, інформаційні потреби внутрішніх користувачів слід поділяти на дві основні групи, такі як потреби в аналітичній інформації для виконання облікових функцій, пов'язаних з обчисленням виплат персоналу та підготовки фінансових, податкових, статистичних і спеціальних звітів; потреби в релевантній інформації про розрахунки з працівниками для прийняття ефективних управлінських рішень. Також обов'язково слід передбачати можливість системою обліку продукувати дані про нараховані виплати в розрізі кожного з працівників, що забезпечить можливість виконання контрольних функцій та формування окремих видів звітності. У контексті наведеної інформації слушною є думка Н. Петренко та Л. Войчак про те, що для «удосконалення обліку розрахунків з оплати праці обов'язковим є застосування табельних номерів, які оптимізують введення облікової інформації щодо кожного працівника у систему <...> кожний компонент табельного номера несе певне аналітичне навантаження та дає змогу згрупувати зарплату за напрямками» [17, с. 1014].

Складність організації аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам полягає у необхідності визначення пріоритетності видів виплат, ідентифікованих за певними ознаками з відповідним присвоєнням шифрів аналітичних рахунків і подальшим узгодженням прийнятності та відповідності аналітичних рахунків між порядками у структурі бухгалтерського рахунку.

Серед науковців відсутня єдина позиція щодо оптимальності того чи іншого підходу до формування системи рахунків аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам. П. Атамас, К. Таус [18], Т. Плахтій, В. Калашник [19] пропонують вести аналітичний облік розрахунків за заробітною платою шляхом наведення таких аналітичних рахунків до субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою», як 6611 «Розрахунки за основною заробітною платою» / «Основна заробітна плата»; 6612 «Розрахунки за виплатами при звільненні» / «Виплати при звільненні»; 6613 «Розрахунки за виплатами після закінчення трудової діяльності» / «Виплати після закінчення трудової діяльності»; 6614 «Розрахунки за виплатами відпускних». На нашу думку, наведена деталізація виплат працівникам не відповідає їх поділу на виплати, що включаються до фонду основної чи додаткової заробітної плати, до складу компенсаційних та заохочувальних виплат або ж взагалі не входять до фонду оплати праці. Крім цього, одно-

рідні за змістом виплати, згідно з пропозиціями авторів, обліковуватимуться на різних субрахунках, таких як 661 «Розрахунки за основною заробітною платою» та 663 «Розрахунки за іншими виплатами». Також пропозиції науковців щодо практичного використання субрахунків 662 «Розрахунки з депонентами», 664 «Розрахунки за виплатами заробітної плати в натуральній формі» не відповідають практичним реаліям здійснення розрахунків з працівниками, адже частка суб'єктів господарювання, які для виплати заробітної плати використовують банківські платіжно-розрахункові програми, невпинно зростає, тоді як виплата винагород працівникам у натуральній формі характеризується поодинокими випадками.

З огляду на наведені факти пропозиції Л. Мельянкової [20] щодо удосконалення системи субрахунків до синтетичного рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», а саме ведення в практику додаткових субрахунків 664 «Розрахунки за виплатами заробітної плати в форматі натуроплати», 665 «Розрахунки з депонентами при натуральній формі оплати праці», не слід розглядати як такі, що приведуть до значного покращення інформування користувачів про розрахунки з оплати праці, інших виплат, а також як ті, що забезпечать підвищення оперативності виконання облікових функцій під час формування різних видів звітності.

На засадах дотримання поділу виплат працівникам відповідно до їх розмежування, що передбачене Інструкцією зі статистики заробітної плати [8] та нормами П(С)БО 26 «Виплати працівникам» [3], побудовані пропозиції з удосконалення обліку розрахунків за виплатами працівникам таких авторів, як О. Покатаєва, Г. Кошулинська [21]. Дослідниці пропонують відкривати такі аналітичні рахунки до субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою», як 6611 «Розрахунки за нарахованими виплатами» (66111 «Поточні виплати»; 66112 «Заробітна плата за окладами і тарифами»; 66113 «Інші нараховання з оплати праці»; 66114 «Виплати за невідпрацьований час»; 66115 «Премії та інші заохочувальні виплати»); 6612 «Виплати при звільненні»; 6613 «Виплати після закінчення трудової діяльності»; 6614 «Розрахунки за виплатою відпускних». Слід відзначити наявність термінологічних суперечностей у назвах субрахунків та аналітичних рахунків, зокрема в субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» та аналітичному рахунку 6611 «Розрахунки за нарахованими виплатами», адже змістове наповнення поняття «заробітна плата» є меншим, ніж поняття «виплати працівникам», що робить некоректними назви запропонованих аналітичних рахунків. Крім цього, існують проблеми альтернативності, пов'язані з відображенням на окремих аналітичних рахунках виплат за невід-

працьований час, оскільки їх можна обліковувати на 66114 «Виплати за невідпрацьований час» та 6614 «Розрахунки за виплатою відпускних».

М. Корягін та О. Попкова [22] пропонують у системі рахунків з обліку розрахунків за виплатами працівникам ідентифікувати субрахунок 661 «Розрахунки з оплати праці» з такими аналітичними рахунками, як 6611 «Основна заробітна плата»; 6612 «Додаткова заробітна плата»; 6613 «Премія та інші заохочувальні виплати»; 6614 «Компенсаційні виплати». Під зауваженнями до наведеної системи аналітичних рахунків слід вбачати наявність альтернативних підходів для облікового відображення нарахованих працівникам премій. Із наведених пропозицій їх можна обліковувати і на аналітичному рахунку 6612 «Додаткова заробітна плата», і на аналітичному рахунку 6613 «Премія та інші заохочувальні виплати».

Пропозиції В. Попової та Ю. Колотило [23] характеризують не розмежування видів виплат працівникам, а їх поділ за виконуваними персоналом функціями та професійними компетенціями: 661 «Розрахунки за виплатами робітникам»; 662 «Розрахунки за виплатами менеджерам»; 663 «Розрахунки за виплатами працівникам відділу збуту»; 664 «Розрахунки за виплатами іншим працівникам». Хоча наведений підхід до організації аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам забезпечує релевантною інформацією користувачів про витрати на оплату праці окремих груп працівників, першочергове призначення синтетичного рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» та аналітичних рахунків до нього полягає в наданні аналітичних даних про нараховані види виплат. Інформація про наведену аналітику витрат на оплату праці акумулюється на відповідних рахунках обліку витрат. Потреба в ідентифікації витрат на оплату праці за групами працівників слід розглядати як неосновну мету під час організації аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам.

Ефективність системи аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам досягається за умови забезпечення максимальної ідентифікації видів виплат, що дає змогу не тільки зменшити трудомісткість виконання облікових операцій під час формування різних форм звітності та посилити контрольні функції, що покладені на суб'єкта організації та ведення обліку, але й забезпечити можливість надання релевантної інформації користувачам для прийняття раціональних управлінських рішень. «Релевантна облікова інформація – основа прийняття рішення, природним є бажання домагатися її максимальної точності і відповідності управлінській проблемі (запиту)» [24, с. 25]. Ієрархічна побудова системи аналітичного обліку потребує визначення аналітичних розрізів, які становлять інформаційний інтерес, встановлення їх

пріоритетності та виділення взаємозв'язків між порядками рахунків аналітичного обліку.

Запропонована модель аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам перш за все базується на необхідності виконання облікових функцій, пов'язаних із достовірним визнанням та оцінкою зобов'язань з оплати праці та інших виплат працівникам, систематизацією та узагальненням даних у фінансовій звітності. Оскільки бухгалтерський облік є інтегрованою системою, пріоритетними завданнями системи аналітичного обліку досліджуваного виду розрахунків також є достовірне визначення зобов'язань з податку на доходи фізичних осіб, єдиного соціального внеску, надання неупередженої інформації для проведення статистичних спостережень тощо.

Поділ виплат у розрізі працівників, з якими здійснюються різні типи трудових відносин, дає

зможу акумулювати дані, що відповідають окремим статтям статистичної та спеціальної звітності. Також така інформація є релевантною для вирішення низки управлінських завдань, а саме для визначення сукупних витрат на формування людського, інтелектуального чи організаційного капіталу суб'єкта господарювання. На субрахунку 663 «Розрахунки з працівниками за іншими типами трудових відносин» доцільно обліковувати розрахунки з працівниками, що виконують професійні обов'язки на умовах договорів аутсорсингу, аутстафінгу тощо.

Аналітичні рахунки 1-го порядку виконують функції інформаційного забезпечення системи управління щодо акумулювання загальних даних про виплати працівникам, які об'єднанні в групи за компетенціями чи професійними функціями. Априорі така інформація може бути систематизована



Рис. 1. Система аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам

та згрупована на рахунках з обліку витрат, проте вона буде обмежена, оскільки не будуть враховані розрахунки з працівниками, які не приводять до облікового відображення витрат. Суб'єкт організації обліку може деталізувати цей аналітичний розріз одиницями, які характеризують вид діяльності чи продукції, виробничі програми, господарські чи географічні сегменти, в яких задіяні працівники.

Задля контролю, правильності нарахування виплат за невідпрацьований час, обчислення зобов'язань, де базою нарахування є здійснені нарахування на користь працівників, заповнення окремих розділів форм податкової та спеціальної звітності, інформацію про нараховані виплати слід подавати в розрізі працівників. Застосування запропонованих аналітичних рахунків 2-го порядку дає змогу виконати це завдання, а задля узгодження облікової інформації з кадровими даними шифрами аналітичних рахунків можуть бути табельні номери працівників.

Аналітичні рахунки 3-го порядку відповідають поділу виплат працівникам згідно з методикою, що наведена в Інструкції зі статистики заробітної плати [8]. Систематизована інформація за допомогою наведених аналітичних рахунків дає змогу визначити ефективність вибраних до застосування форм і систем оплати праці, мотиваційних моделей та підходів до управління персоналом загалом.

Під час ідентифікації аналітичних рахунків 4-го порядку слід визначити перелік виплат, які характерні для діяльності суб'єкта господарювання та мають інформаційну цінність для управління. Доречним є виділення аналітичних рахунків, які характеризуватимуть виплати, що відповідають конкретним показникам звітності, виплати, що не включаються до бази нарахування єдиного соціального внеску, бази оподаткування податком на доходи фізичних осіб, не беруть участь в обчисленні виплат за невідпрацьований час. Такий підхід забезпечить оперативність та достовірність виконання розрахунково-аналітичних операцій, що супроводжують обліковий процес щодо розрахунків за виплатами працівникам.

Висновки з проведеного дослідження. Запропонований підхід до організації аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам передбачає ідентифікацію актуальних аналітичних розрізів, які забезпечують формування в межах облікового процесу показників фінансової, статистичної, податкової та спеціальної звітності, а також дають змогу посилити виконання обліковою системою контрольних та аналітичних функцій під час обчислення виплат за невідпрацьований час, нарахувань на виплати працівників та утримань із них тощо. Крім цього, наведена система рахунків аналітичного обліку є джерелом даних для формування релевантного інформаційного забезпечення управління персоналом.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Структура фонду оплати праці штатних працівників за видами економічної діяльності за квартал / Державна служба статистики України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2017/gdn/sfop/sfop_ek/sfop_ek_u.htm (дата звернення: 3.07.2020).
2. Розподіл кількості штатних працівників за розмірами нарахованої їм заробітної плати, за видами економічної діяльності / Державна служба статистики України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2018/gdn/rkpzp/rkpzp_ed/arh_rkpzp_ed_u.htm (дата звернення: 3.07.2020).
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» : Наказ Міністерства фінансів України від 28 жовтня 2003 р. № 601. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03> (дата звернення: 15.07.2020).
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 22.07.2020).
5. Про Примітки до річної фінансової звітності : Наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 2000 р. № 302. URL: <http://www.minfin.gov.ua/302> (дата звернення: 17.05.2020).
6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України 30 листопада 1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 15.07.2020).
7. Про затвердження форми державного статистичного спостереження № 1-ПВ (квартальна) «Звіт із праці»: Наказ Державної служби статистики України від 26 липня 2018 р. № 90. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/norm_doc/2018/134/134_2018.htm (дата звернення: 22.07.2020).
8. Інструкція зі статистики заробітної плати : Наказ Державного комітету статистики України від 13 січня 2004 р. № 5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04> (дата звернення: 14.07.2020).
9. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 8 липня 2010 р. № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text> (дата звернення: 22.07.2020).
10. Порядок формування та подання страховальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Наказ Міністерства фінансів України від 14 квітня 2015 р. № 435. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0460-15#Text> (дата звернення: 22.07.2020).
11. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2756-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 23.07.2020).
12. Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку (форма № 1ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку : Наказ Міністерства фінансів України від 13 січня 2015 р.

№4. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0111-15> (дата звернення: 22.07.2020).

13. Про обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням : Постанова Кабінету Міністрів України від 26 вересня 2001 р. № 1266. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1266-2001-%D0%BF> (дата звернення: 22.07.2020).

14. Порядок обчислення середньої заробітної плати : Постанова Кабінету Міністрів України від 8 лютого 1995 р. № 100. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/100-95-%D0%BF> (дата звернення: 22.07.2020).

15. Кузь В. Організація бухгалтерського обліку : навчальний посібник. Чернівці : Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича, 2019. 224 с.

16. Каткова Н., Маслова К. Особливості обліку оплати праці в сучасних умовах та шляхи його удосконалення. *Економіка та суспільство*. 2017. № 8. С. 762–767.

17. Петренко Н., Войчак Л. Удосконалення організації обліку заробітної плати та величина мінімальної заробітної плати. *Вісник Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського*. 2017. № 20. С. 1010–1015.

18. Атамас П., Таус К. Удосконалюємо облік оплати праці на підприємстві. *Приазовський економічний вісник*. 2019. Вип. 6 (17). С. 360–364.

19. Плахтій Т., Калашник В. Удосконалення моделі аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)*. 2013. № 1 (2). С. 239–247.

20. Мельянюкова Л. Удосконалення обліку натуральної оплати праці. *Економіка АПК*. 2011. № 5. С. 112–116.

21. Покатаєва О., Кошулинська Г. Шляхи вдосконалення системи оплати праці на підприємстві. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2010. № 3. С. 139–141.

22. Корягін М., Попкова О. Аспекти ведення бухгалтерського обліку інших заохочувальних та компенсаційних виплат персоналу. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2011. № 21.6. С. 211–215.

23. Попова В., Колотило Ю. Облік оплати праці: проблеми та напрями удосконалення облікового забезпечення управління персоналом. *Молодий вчений*. 2019. № 10. С. 714–721.

24. Лаговська О., Легенчук С., Кузь В., Кучер С. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навчальний посібник. Київ : Видавничий дім «Кондор», 2018. 418 с.

REFERENCES:

1. Struktura fondu opłaty pratsi shtatnykh pracivnykiv za vydamy ekonomichnoi diialnosti za kvartal [The structure of the payroll of full-time employees by type of economic activity for the quarter]. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2017/gdn/sfop/sfop_ek/sfop_ek_u.htm (accessed: 3 July 2020) (in Ukrainian).

2. Rozpodil kiljkosti shtatnykh pracivnykiv za rozmiramy narakhovanoji jim zarobitnoji platy, za vydamy ekonomichnoji diialnosti. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy [Distribution of the number of full-time employees by the size of their accrued wages, by type of economic activity. State Statistics Service of Ukraine]. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2018/gdn/rkpzp/rkpzp_ed/arh_rkpzp_ed_u.htm (accessed: 3 July 2020) (in Ukrainian).

3. Polozhennja (standart) bukhghaltersjkogho obliku 26 "Vyplaty pracivnykam" [Standard of Accounting 26 "Employee Payments"]: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 28 zhovtnja 2003 r. № 601. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03> (accessed: 15 July 2020) (in Ukrainian).

4. Nacionaljne polozhennja (standart) bukhghaltersjkogho obliku 1 "Zaghaljni vymoghy do finansovoji zvitnosti" [National Accounting Standard 1 "General Requirements for Financial Reporting"]: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 7 ljutogho 2013 r. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (accessed: 22 July 2020) (in Ukrainian).

5. Pro Prymitky do richnoji finansovoji zvitnosti [On Notes to the Annual Financial Statements]: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 29 lystopada 2000 r. № 302. URL: <http://www.minfin.gov.ua/302> (accessed: 17 July 2020) (in Ukrainian).

6. Instrukcija pro zastosuvannja Planu rakhunkiv bukhghaltersjkogho obliku aktyviv, kapitalu, zobov'jazanj i ghospodarskykh operacij pidpryjemstv i orghanizacij [Instructions on the application of the Chart of Accounts for accounting of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations]: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy 30 lystopada 1999 r. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (accessed: 15 July 2020) (in Ukrainian).

7. Pro zatverdzhennja formy derzhavnogho statystychnogho sposterezhennja № 1-PV (kvartaljna) "Zvit iz praci" [On approval of the form of state statistical observation № 1-PV (quarterly) "Labor Report"]: Nakaz Derzhavnoji sluzhby statystyky Ukrainy vid 26 lypnja 2018 r. № 90. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/norm_doc/2018/134/134_2018.htm (accessed: 22 July 2020) (in Ukrainian).

8. Instrukcija zi statystyky zarobitnoji platy [Instruction on Wage Statistics]: Nakaz Derzhavnogho komitetu statystyky Ukrainy vid 13 sichnja 2004 r. № 5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04> (accessed: 14 July 2020) (in Ukrainian).

9. Pro zbir ta oblik jedynogho vnesku na zaghaljnoobov'jazkove derzhavne socialjne strakhuvannja [On the collection and accounting of a single contribution to the obligatory state social insurance]: Zakon Ukrainy vid 8 lypnja 2010 r. № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text> (accessed: 22 July 2020) (in Ukrainian).

10. Porjadok formuvannja ta podannja strakhuvajnykamy zvituv shhodo sum narakhovanogho jedynogho vnesku na zaghaljnoobov'jazkove derzhavne socialjne strakhuvannja [Procedure for forming and submitting by insurers a report on the amounts of the accrued single contribution to the obligatory state social insurance]: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid

14 kvitnja 2015 r. № 435. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0460-15#Text> (accessed: 22 July 2020) (in Ukrainian).

11. Podatkovyj Kodeks Ukraijny [Tax Code of Ukraine] vid 2 ghrudnja 2010 r. № 2756-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (accessed: 23 July 2020) (in Ukrainian).

12. Pro zatverdzhennja formy Podatkovogho rozrakhunku sum dokhodu, narakhovanogho (splachenogho) na korystj fizychnykh osib, i sum utrymanogho z nykh podatku (forma № 1DF) ta Porjadku zapovnennja ta podannja podatkovyvy aghentamy Podatkovogho rozrakhunku sum dokhodu, narakhovanogho (splachenogho) na korystj fizychnykh osib, i sum utrymanogho z nykh podatku [On approval of the form of Tax calculation of amounts of income accrued (paid) in favor of individuals and amounts of tax withheld from them (form № 1DF) and the Procedure for filling in and submitting by tax agents Tax calculation of amounts of income accrued (paid) in favor of individuals, and amounts of tax withheld from them]: Nakaz Ministerstva finansiv Ukraijny vid 13 sichnja 2015 r. № 4. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0111-15> (accessed: 22 July 2020) (in Ukrainian).

13. Pro obchyslennja serednjoji zarobitnoji platy (dokhodu, ghroshovogho zabezpechennja) dlja rozrakhunku vyplat za zaghaljnoobov'jazkovym derzhavnym socialnym strakhuvannjam [On the calculation of the average wage (income, cash benefits) for the calculation of payments for compulsory state social insurance]: Postanova Kabinetu Ministriv Ukraijny vid 26 veresnja 2001 r. № 1266. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/lawsshow/1266-2001-%D0%BF> (accessed: 22 July 2020) (in Ukrainian).

14. Porjadok obchyslennja serednjoji zarobitnoji platy [Procedure for calculating the average salary]: Postanova Kabinetu Ministriv Ukraijny vid 8 ljutogho 1995 r. № 100. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/100-95-%D0%BF> (accessed: 22 July 2020) (in Ukrainian).

15. Kuzj V. (2019). Orghanizacija bukhghaltersjogho obliku [Organization of accounting]: navchalnyj posibnyk. Chernivci: Cherniveckyj nac. un-t imeni Jurija Fedjkovycha, 224 s. (in Ukrainian).

16. Katkova N., Maslova K. (2017). Osoblyvosti obliku oplaty praci v suchasnykh umovakh ta shljakhy jogho udoskonalennja [Features of payroll accounting in modern conditions and ways to improve it]. *Ekonomika ta suspiljstvo*. № 8. S. 762–767 (in Ukrainian).

17. Petrenko N., Vojchak L. (2017). Udoskonalennja orghanizaciji obliku zarobitnoji platy ta velychyna minimalnoji zarobitnoji platy [Improving the organization of wage accounting and the value of the minimum wage]. *Visnyk Mykolajivskogho nacionaljnogho universytetu imeni V.O. Sukhomlynskogho*. № 20. S. 1010–1015 (in Ukrainian).

18. Atamas P., Taus K. (2019). Udoskonaljemo oblik oplaty praci na pidpryjemstvi [We are improving the accounting of wages at the enterprise]. *Pryazovskij ekonomichnyj visnyk*. Vyp. 6 (17). S. 360–364 (in Ukrainian).

19. Plakhtij T., Kalashnyk V. (2013). Udoskonalennja modeli analitychnogho obliku rozrakhunkiv za vyplatamy pracivnykam [Improving the model of analytical accounting of payments to employees]. *Zbirnyk naukovykh pracj Tavrijskogho derzhavnogho aghrotekhnologichnogho universytetu (ekonomichni nauky)*. № 1 (2). S. 239–247 (in Ukrainian).

20. Meljankova L. (2011). Udoskonalennja obliku naturalnoji oplaty praci [Improving the accounting of in-kind wages]. *Ekonomika APK*. № 5. S. 112–116 (in Ukrainian).

21. Pokatajeva O., Koshulynsja Gh. (2010). Shljakhy vdoskonalennja systemy oplaty praci na pidpryjemstvi [Ways to improve the system of remuneration at the enterprise]. *Derzhava ta rehiony. Serija: Ekonomika ta pidpryjemnyctvo*. № 3. S. 139–141 (in Ukrainian).

22. Korjaghin M., Popkova O. (2011). Aspekty vedennja bukhghaltersjogho obliku inshykh zaokhochuvalnykh ta kompensacijnykh vyplat personalu [Aspects of accounting for other incentive and compensation payments to staff]. *Naukovyj visnyk NLTU Ukraijny*. № 21.6. S. 211–215 (in Ukrainian).

23. Popova V., Kolotylo Ju. (2019). Oblik oplaty praci: problemy ta naprjamy udoskonalennja oblikovogho zabezpechennja upravlinnja personalom [Payroll accounting: problems and areas of improvement of accounting support for personnel management]. *Molodyj vchenyj*. № 10. S. 714–721 (in Ukrainian).

24. Laghovsja O., Leghenchuk S., Kuzj V., Kucher S. (2018). Bukhghalterskij oblik v upravlinni pidpryjemstvom: navchalnyj posibnyk [Accounting in enterprise management]. Kyiv : Vydavnychyj dim "Kondor", 418 s. (in Ukrainian).