

**Міністерство освіти і науки України**  
**Луцький національний технічний університет**

(повне найменування закладу вищої освіти)

**Факультет бізнесу та права**

(повне найменування факультету)

**Кафедра обліку і аудиту**

(повне найменування кафедри)

**КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**  
**ЗА СТУПЕНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ «МАГІСТР»**  
**ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ**  
**РОЗРАХУНКІВ ПО ОПЛАТІ ПРАЦІ В ПІДПРИЄМСТВАХ**  
**ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА**

спеціальність 071 Облік і оподаткування

(шифр і назва спеціальності)

освітня програма «Облік і оподаткування»

(назва освітньої програми)

Виконав: здобувач вищої освіти  
групи ОПм-21

**Рева Роман Валерійович**

\_\_\_\_\_  
(підпис)

Керівник:

к.е.н., доцент

**Сидоренко Роман Вікторович**

\_\_\_\_\_  
(підпис)

Кваліфікаційну роботу

допущено до захисту

«\_\_» \_\_\_\_\_ 2023 р.

к.е.н., доцент

Гарант освітньої програми:

**Жураковська Ірина Володимирівна**

\_\_\_\_\_  
(підпис)

Луцьк – 2023 року

ЛУЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет бізнесу та права

Кафедра обліку і аудиту

Ступінь вищої освіти: магістр

Галузь знань: 07 Управління та адміністрування

Спеціальність: 071 Облік і оподаткування

Освітня програма: ОП «Облік і оподаткування»

ЗАТВЕРДЖУЮ

В.о. завідувача кафедри обліку і аудиту

\_\_\_\_\_ к.е.н., доцент Оксана НУЖНА

«\_\_» \_\_\_\_\_ 2023 року

**З А В Д А Н Н Я**

**НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ ЗДОБУВАЧУ ВИЩОЇ ОСВІТИ**

**РЕВІ Роману Валерійовичу**

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема кваліфікаційної роботи Організація обліку і оподаткування розрахунків по оплаті праці в підприємствах лісового господарства  
Керівник роботи: Сидоренко Роман Вікторович, к.е.н., доцент,  
затверджені наказом закладу вищої освіти від «10» січня 2023 року № 24/01-02
2. Строк подання здобувачем вищої освіти кваліфікаційної роботи 09 грудня 2023 року
3. Вихідні дані до роботи. Нормативно-правові акти з регулювання питань обліку, оподаткування та контролю за темою дослідження, наукова література, посібники, статистичні довідники, первинні і зведені бухгалтерські документи, фінансова і статистична звітність за 2020-2022 роки.
4. Зміст пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити):

*ВСТУП*

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЛАТИ ПРАЦІ

- 1.1. Економічна сутність та класифікація оплати праці
- 1.2. Нормативне забезпечення організації обліку та оподаткування оплати праці
- 1.3. Особливості діяльності підприємств лісогосподарської галузі та їх вплив на побудову облікового процесу

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ РОЗРАХУНКІВ ПО ОПЛАТІ ПРАЦІ В ПІДПРИЄМСТВАХ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА

- 2.1. Тенденції діяльності підприємств лісового господарства в сучасних умовах господарювання
- 2.2. Організація обліку оплати праці в лісогосподарських підприємствах
- 2.3. Оподаткування заробітної плати працівників лісового господарства

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ОПЛАТИ ПРАЦІ У ЛІСОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

*ВИСНОВКИ*

## 5. Перелік графічного матеріалу:

1. Мета та завдання кваліфікаційної роботи магістра
2. Наукова новизна одержаних результатів кваліфікаційної роботи магістра
3. Позитивні та негативні сторони погодинної та відрядної систем оплати праці
4. Обсяги заготівлі деревини в Україні у 2010-2022 роках
5. Обсяги реалізованої продукції у лісовому господарстві у 2010-2022 роках
6. Структура бухгалтерії ДП «Колківський лісгосп»»
7. Кореспонденція рахунків при операціях з нарахування, оподаткування та виплати заробітної плати у лісгосподарських підприємствах
8. Позитивні та негативні сторони застосування диференційованої системи оподаткування доходів працівників
9. Диференційована система оподаткування доходів найманих працівників
10. Графік документообороту первинних бухгалтерських документів з оплати праці працівників

## 6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис	
		завдання видав	завдання прийняв
Розділ 1	Сидоренко Р.В., доцент		
Розділ 2	Сидоренко Р.В., доцент		
Розділ 3	Сидоренко Р.В., доцент		
Нормоконтроль	Сидоренко Р.В., доцент		
Консультант з ЕОМ	Нужна О.А., доцент		

## 7. Дата видачі завдання 27 жовтня 2022 року

### КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи магістра	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	Обґрунтування теми	до 27.10.2022 р.	
2	Огляд літератури із досліджуваної проблеми	до 20.12.2022 р.	
3	Розділ 1	до 03.03.2023 р.	
4	Розділ 2	до 27.06.2023 р.	
5	Розділ 3	до 08.11.2023 р.	
6	Висновки	до 18.11.2023 р.	
7	Формування переліку джерел посилання	до 21.11.2023 р.	
8	Формування додатків	до 24.11.2023 р.	
9	Оформлення ілюстративного матеріалу	до 28.11.2023 р.	
10	Нормоконтроль	до 02.12.2023 р.	
12	Інструментальна перевірка на академічний плагіат	до 07.12.2023 р.	
13	Представлення кваліфікаційної роботи до захисту	до 09.12.2023 р.	

Здобувач вищої освіти \_\_\_\_\_

(підпис)

(Рева Р.В.)

(прізвище, ініціали)

Керівник кваліфікаційної роботи \_\_\_\_\_

(підпис)

(Сидоренко Р.В.)

(прізвище, ініціали)

## АНОТАЦІЯ

Рева Р.В. Організація обліку і оподаткування розрахунків по оплаті праці в підприємствах лісового господарства. Рукопис.

Кваліфікаційна робота магістра ОП «Облік і оподаткування» спеціальності 071 Облік і оподаткування. Луцький національний технічний університет. Луцьк, 2023. 86 с.

Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, переліку джерел посилання, додатків.

У першому розділі розглянуто економічну сутність поняття «оплата праці», досліджено нормативно-правове забезпечення обліку і оподаткування операцій з заробітною платою, проаналізовано особливості діяльності підприємств лісогосподарської галузі та їх вплив на організацію облікового процесу таких підприємств.

У другому розділі оцінено основні тенденції діяльності лісогосподарської галузі України, розглянуто порядок первинного та синтетичного обліку оплати праці у підприємствах даного сектору, висвітлено особливості оподаткування оплати праці у лісовому господарстві.

У третьому розділі наведено шляхи вдосконалення організації облікового процесу оплати праці та оптимізації її оподаткування в підприємствах лісогосподарської галузі України.

Основний зміст роботи викладено на 57 сторінках. Робота містить 12 таблиць, 2 рисунки, перелік джерел посилання із 42 найменувань та 5 додатків.

Результати розробок можуть бути застосовані в практичній діяльності лісогосподарських підприємств.

Ключові слова: оплата праці, заробітна плата, лісове господарство, оподаткування доходів.

## ANNOTATION

Reva R.V. Organization of accounting and taxation of wage calculations in forestry enterprises. Manuscript.

Master's qualification work of EP «Accounting and Taxation» specialty 071 Accounting and Taxation. Lutsk National Technical University. Lutsk, 2023. 86 p.

The qualification work consists of an introduction, three chapters, conclusions, a list of references, and appendices.

In the first section the economic essence of the concept of "wages" was considered, the regulatory and legal provision of accounting and taxation of wage transactions was investigated, the peculiarities of the activities of enterprises in the forestry industry and their influence on the organization of the accounting process of such enterprises were analyzed.

In the second section, the main trends of the activity of the forestry industry of Ukraine are assessed, the procedure of primary and synthetic accounting of wages in enterprises of this sector is considered, the peculiarities of taxation of wages in forestry are highlighted.

In the third section, ways to improve the organization of the accounting process of labor payment and optimization of its taxation in the enterprises of the forestry industry of Ukraine are given.

The main content of the paper is set out on page 57. The paper contains 12 tables, 2 figures, a list of references of 42 items and 5 appendices.

The results of the development can be applied in the practical activities of enterprises in the woodworking industry.

Keywords: wages, salaries, forestry, income taxation.

## ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

АТ	- Акціонерне товариство
ДП	- Державне підприємство
ЄС	- Європейський Союз
ЄСВ	- Єдиний соціальний внесок
ЛГ	- Лісове господарство
НП(С)БО	- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку
ПДФО	- Податок на доходи фізичних осіб
ПКУ	- Податковий кодекс України
ПСП	- Податкова соціальна пільга
США	- Сполучені Штати Америка
УТОГ	- Українське товариство об'єднання глухих
УТОС	- Українське товариство об'єднання сліпих
ЧАЕС	- Чорнобильська атомна електрична станція

## ЗМІСТ

ВСТУП	8
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЛАТИ ПРАЦІ	12
1.1. Економічна сутність та класифікація оплати праці	12
1.2. Нормативне забезпечення організації обліку та оподаткування оплати праці	19
1.3. Особливості діяльності підприємств лісогосподарської галузі та їх вплив на побудову облікового процесу	26
Висновки до розділу 1	32
РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ РОЗРАХУНКІВ ПО ОПЛАТІ ПРАЦІ В ПІДПРИЄМСТВАХ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА	33
2.1. Тенденції діяльності підприємств лісового господарства в сучасних умовах господарювання	33
2.2. Організація обліку оплати праці в лісогосподарських підприємствах	39
2.3. Оподаткування заробітної плати працівників лісового господарства	49
Висновки до розділу 2	55
РОЗДІЛ 3 УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ОПЛАТИ ПРАЦІ У ЛІСОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ	56
Висновки до розділу 3	61
ВИСНОВКИ	62
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ	65
ДОДАТКИ	70

## ВСТУП

*Актуальність теми.* Зростання конкуренції на ринку праці змушує компанії працювати над тим, щоб бути привабливими для талановитих співробітників. Оплата праці стає одним із ключових факторів, які впливають на рішення про вибір місця роботи. Нові покоління працівників мають інші цінності та очікування щодо роботи. Вони акцентують свою увагу на гнучкості, розвитку, балансі між роботою та особистим життям. Оплата праці тепер розглядається в контексті цих потреб.

Розвиток технологій змінює характер роботи. Деякі види робіт стають менш фізично вимогливими, але вимагають специфічних навичок. Зростає кількість людей, які працюють у форматах, що відрізняються від стандартних повних робочих годин. Це вимагає нових підходів до визначення оплати за роботу.

Дослідження економічного змісту заробітної плати здійснювали Севастьяненко К.О., Макарова Г.С., Хархота І.О., Ткаченко О.С., Машевська А.А., Балан О.Д., Савченко Ю.К та ін. Окремі аспекти організації обліку оплати праці у лісовому господарстві розкрито в дослідженнях Жураковської І.В., Здирко Н.Г., Дриманової Л.М., Полятикіної Л.І., Дружинської Н.С., Сторожук Т.М., Гаркуші С.А., Михайленко О.Т., Сидоренко Р.В., Кашик Ю.В. та ін. Проте можна чітко стверджувати, що організацію обліку оплати праці в лісгосподарських підприємствах розкрито недостатньо.

*Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.* Кваліфікаційна робота магістра виконана відповідно до тематики науково-дослідної роботи Луцького національного технічного університету за темою «Розвиток обліково-аналітичного забезпечення формування та контролю звітних показників суб'єктів господарювання» (№ д/р: 0123U100955) на 2023-2025 роки.

*Мета і завдання дослідження.* Метою кваліфікаційної роботи магістра є вивчення операцій з оплатою підприємств лісогосподарської галузі та їх вплив на організацію облікового процесу.

Для досягнення поставленої мети було вирішено наступні завдання:

- дослідити сутність оплати праці;
- проаналізувати нормативно-правове забезпечення обліку і оподаткування заробітної плати у лісогосподарських підприємствах;
- виявити особливості діяльності лісогосподарських підприємств та їх вплив на особливості організації облікового процесу;
- проаналізувати основні тенденції у вітчизняній лісогосподарській галузі;
- дослідити порядок організації обліку оплати праці в даній галузі;
- розглянути порядок оподаткування доходів найманих працівників;
- запропонувати шляхи покращення організації облікового процесу оплати праці та її оподаткування в лісогосподарських підприємствах.

*Об'єктом дослідження* є організація обліку та оподаткування оплати праці в лісовому господарстві.

*Предметом дослідження* є теоретичні та практичні аспекти організації обліку та оподаткування оплати праці у лісовому господарстві.

*Методи дослідження.* В процесі дослідження використано загальнонаукові та специфічні методи. Зокрема для дослідження сутності оплати праці – аналіз та синтез, в процесі вивчення нормативно-правового забезпечення застосовано індукцію та дедукцію. При вивченні організації облікового процесу, розробки пропозицій – метод аналогії. Методи аналізу, використано для виявлення динаміки показників діяльності підприємств лісогосподарської галузі.

*Інформаційну базу дослідження* становлять нормативно-правові акти, матеріали Державного комітету статистики, науково-практичних конференцій, праці вітчизняних і зарубіжних учених з питань організації

обліку і оподаткування оплати праці та особливостей діяльності підприємств лісогосподарської галузі.

*Новизна одержаних результатів* полягає у розробці організаційних регламентів обліку і контролю за заробітною платою на підприємствах лісогосподарського сектору економіки. Найсуттєвішими теоретичними та практичними результатами, що характеризують новизну дослідження й особистий внесок автора є:

*Набули подальшого розвитку:*

- механізм оподаткування доходів найманих працівників підприємств шляхом застосування диференційованої системи оподаткування, відповідно до якої працівники, що отримують низькі доходи сплачують податок за нижчою ставкою, а вищі доходи оподатковуються за підвищеними ставками;
- процес оптимізації організації обліку оплати праці у лісогосподарських підприємствах шляхом впровадження в практичну діяльність таких суб'єктів господарювання відомостей графіку документообороту первинних бухгалтерських документів з оплати праці;

*Практичне значення одержаних результатів.* Представлені в роботі пропозиції та рекомендації направлені на вдосконалення організаційних аспектів обліку та оподаткування оплати праці підприємств лісового господарства.

Основні положення кваліфікаційної роботи магістра були використані у практичній діяльності ДП «Колківський ЛГ», про що зазначено у рецензії з підприємства.

*Особистий внесок.* Кваліфікаційна робота магістра є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі основні розробки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору.

*Апробація результатів дослідження.* Основні результати дослідження пройшли апробацію на: XV Міжнародній науково-практичній конференції молодих учених та здобувачів освіти «Сучасні проблеми і перспективи розвитку, обліку, аналізу і контролю в умовах глобалізації економіки» (4 листопада 2023р).

*Публікації.* Основні положення кваліфікаційної роботи магістра висвітлено в 1 опублікованій науковій праці.

*Структура роботи.* Кваліфікаційна робота магістра складається із вступу, трьох розділів, висновків, перелік джерел посилання, додатків. Загальний обсяг роботи становить 56 сторінок друкованого тексту, в тому числі 12 таблиць і 2 рисунки. Робота містить 5 додатків на 16 сторінках, перелік джерел посилань включає в себе 41 найменування на 5 сторінках.

У вступі обґрунтовано актуальність теми, визначено мету, завдання, предмет і об'єкт дослідження, сформульовано новизну та практичне значення дослідження, наведено відомості про впровадження результатів кваліфікаційної роботи магістра.

У першому розділі «Теоретичні основи організації обліку та оподаткування оплати праці» розглянуто економічну сутність поняття «оплата праці», досліджено нормативно-правове забезпечення обліку і оподаткування операцій з заробітною платою, проаналізовано особливості діяльності підприємств лісогосподарської галузі та їх вплив на організацію облікового процесу таких підприємств.

У другому розділі «Організація обліку та оподаткування розрахунків по оплаті праці в підприємствах лісового господарства» оцінено основні тенденції діяльності підприємств лісового господарства України, розглянуто порядок первинного та синтетичного обліку оплати праці у підприємствах даного сектору, висвітлено особливості оподаткування оплати праці у лісовому господарстві.

У третьому розділі «Удосконалення організації обліку і оподаткування оплати праці у лісогосподарських підприємствах» наведено шляхи вдосконалення організації облікового процесу оплати праці та її оподаткування в підприємствах лісогосподарської галузі України.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЛАТИ ПРАЦІ

### 1.1. Економічна сутність та класифікація оплати праці

Оплата праці є однією з найбільш важливих складових ринкових відносин, вона виступає концентрованим вираженням ефективності економіки і соціальної політики державного управління, інтегральним показником якості та результату здійснюваних реформ.

Як багатоаспектна категорія, оплата праці, постійно відіграє значну роль в житті суспільства. Вона, з одного боку, є основним джерелом доходів працівників, тому її розмір значною мірою характеризує рівень достатку всіх членів суспільства. З іншої сторони, її правильна організація стимулює працівників підвищувати ефективність виробництва, і, таким чином, безпосередньо впливати на темпи й обсяги соціально-економічного розвитку країни.

Праця є найважливішою частиною економіки – вона виступає одночасно товаром і причиною створення доданої вартості, оскільки предмети і матеріали, при впливі праці на них, формують додану вартість. Тому виникає необхідність оцінити працю та оплату її в усіх проявах.

К.О. Севастьяненко зазначає, що «природа оплати праці багатогранна, оскільки для роботодавця вона є витратами виробництва, які він зазвичай намагається мінімізувати, а для працівника – доходом, і він, відповідно, намагається її максимілізувати, домовляючись про досить високий рівень оплати праці» [1].

Оплата праці має важливе значення в сучасній економіці з численних причин. Основними з них є:

- соціальна справедливість – справедлива оплата праці допомагає забезпечити соціальну справедливість. Працівники, які вкладають свою енергію та ресурси у виробництво товарів і послуг, повинні бути справедливо винагороджені за свої зусилля та навички;

- мотивація – гарна оплата праці стимулює працівників до більшого залучення та відданості своїм обов'язкам. Це може призвести до покращення продуктивності та підвищення якості виробництва;

- привабливість робочої сили – конкурентоспроможні підприємства, які пропонують конкурентоспроможну оплату, здатні привертати та утримувати висококваліфіковані кадри. Це важливо для забезпечення успішного функціонування підприємства та економіки в цілому;

- економічний розвиток – через споживання та вкладення грошей у реальний сектор економіки оплата праці сприяє стимулюванню попиту на товари та послуги, що, в свою чергу, сприяє економічному розвитку;

- соціальна стабільність – гідна оплата праці сприяє зменшенню соціальної напруги і нерівності, що може підтримувати соціальну стабільність та мир у суспільстві;

- інновації та креативність – працівники, які отримують стимул у вигляді адекватної оплати, часто більш мотивовані до розв'язання складних завдань, роботи над інноваціями та внесенням нових ідей;

- економічний ріст – задоволені працівники та їхні високі доходи можуть сприяти підвищенню рівня споживання, що підтримує економічний ріст та створення нових робочих місць;

- конкурентоспроможність – ефективна система оплати праці може допомогти підприємствам збільшити свою конкурентоспроможність на ринку, привертаючи та утримуючи талановитих співробітників.

Г.С. Макарова та І.О. Хархота аналізуючи групи чинників, які впливають на розмір заробітної плати, розділяють їх на зовнішні та внутрішні. «Внутрішні – ті, що напряду залежать від обсягу та результативності праці працівника та визначаються в межах суб'єкта господарювання, на якому він

працює. Внутрішні чинники впливають безпосередньо на розмір заробітної плати. Зовнішні – ті, що похідним чином визначають вартість робочої сили і тим самим впливають на рівень заробітної плати» [2]. Внутрішніми чинниками є чисельність працюючих, продуктивність праці в цілому по підприємству, співвідношення між основним персоналом та адміністративним, система оплати праці на підприємстві, спосіб нарахування заробітної плати, система матеріального стимулювання тощо. Зовнішніми виступають рівень споживчих цін та їх інфляція, сталість розвитку економіки в цілому у країні, стабільність чи трансформація суспільних інститутів, культурно-звичаєві особливості країни і т.д.

На думку О.С. Ткаченко та Р.В. Величко заробітну плату слід розуміти як «встановлену за трудовим договором ставку заробітної плати найманому робітнику, рівень якої визначається умовами ринку праці: вартістю робочої сили, умовами найму, попитом, пропозицією і конкуренцією; рівнем кваліфікації і спеціалізації працівника; системами стимулювання й успішністю самої праці, що на відміну від існуючих трактувань ґрунтується на принципі системності та поєднанні різних підходів до її визначення» [3]. Вони виділяють такі основні функції заробітної плати:

- відтворювальна – створення умов для населення щодо реалізації його потенціалу різного характеру;
- стимулююча – залежність величини розміру заробітної плати працівника від його персонального внеску в результат та загальний результат усього колективу;
- регулююча (ресурсно-розміщувальна) – градація працівників за такими характеристиками, як спеціальність, спеціалізація, рівень кваліфікації тощо;
- соціальна – забезпечення соціальної справедливості, стимулювання економічного розвитку, обмеження нерівностей;
- структурна – реалізація структурних змін у підприємстві задля підвищення рівня технологій суспільного виробництва;

– захисна – забезпечення належної вартості робочої сили, задля збереження трудових ресурсів країни;

– інноваційна – заохочення власника до вдосконалень технічних основ виробництва, та нових прогресивних форм та систем оплати праці, що стимулює працівників до підвищення ефективності своєї діяльності.

А.А. Машевська пропонує наступне визначення заробітної плати – «це ціна, якою оцінюється праця робітника, яка повинна бути виражена тільки в грошовому еквіваленті, і стимулювати до високих результатів, а також виступає одним з елементів витрат виробництва» [4]. На її думку заробітній платі притаманні лише 4 основних функції: відтворювальна, стимулююча, регулююча та соціальна, оскільки кожна з них має свій власний механізм реалізації. Всі інші функції, що згадуються дослідниками, лише дублюють основні, недивлячись на суттєву розбіжність у назвах.

О.Д. Балан та Ю.К. Савченко характеризують заробітну плату як «економічну категорію, яка найповніше відображає рівень життя суспільства та його соціально-економічне становище» [5]. Їй притаманні такі функції як відтворювальна, стимулююча, оптимізаційна, регулювальна та соціальна. Серед цього переліку варто виділити одну з функцій, яку окремо виділили дані автори – це оптимізаційна. На їх думку, дана функція повинна забезпечувати певні пропорції в зростанні рівнів заробітної плати та продуктивності праці.

Проаналізувавши існуючі думки щодо визначення поняття заробітна плата ми пропонуємо трактувати його як «ціна праці робітника, що може бути як у грошовій, так і у матеріальній формі, яка повинна компенсувати його витрати на виконання свої обов'язків та стимулювати до якісної праці».

Основними формами оплати праці виступають погодинна та відрядна. Погодинна оплата праці застосовується при розрахунку розміру заробітної плати в залежності від кількості відпрацьованого часу (годин). Відрядна – розмір заробітної плати залежить від кількості та якості виготовленої продукції.

Кожна з цих форм має як позитивні, так і негативні сторони. Основні їх елементи розглянуті в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1. – Позитивні та негативні сторони погодинної та відрядної форм оплати праці

Форми оплати праці	Позитивні сторони	Негативні сторони
Погодинна	<ul style="list-style-type: none"> <li>- більш справедлива для працівників, оскільки вони отримують оплату відповідно до часу проведеного на роботі;</li> <li>- якщо оплата праці залежить від продуктивності, працівники можуть бути більш мотивовані працювати швидше та результативніше;</li> <li>- корисна для працівників, які не мають можливості працювати повний робочий день (студенти, сумісники тощо);</li> <li>- роботодавцям легше відстежувати час, що працівники проводять на роботі.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- працівники можуть спрямовувати свої зусилля на те, щоб проводити більше часу на роботі, а не на підвищення продуктивності;</li> <li>- може призводити до надмірної роботи та переробок, оскільки працівники бажатимуть працювати більше годин для збільшення оплати праці;</li> <li>- зміни графіку роботи призводять до нестабільності доходів працівників;</li> <li>- нерівність у доходах працівників, що працюватимуть різну кількість годин не зважаючи на їх результативність;</li> <li>- якщо оплата тільки за кількість проведених годин на роботі, то працівники втрачають стимул для вдосконалення та навчання.</li> </ul>
Відрядна	<ul style="list-style-type: none"> <li>- роботодавці можуть легко налаштувати чисельність працівників відповідно до проектних потреб, а працівники можуть брати участь у проектах, що відповідають їхнім інтересам та навичкам;</li> <li>- професійні фахівці, які мають спеціалізовані навички, можуть отримувати високу оплату за виконану роботу;</li> <li>- працівники можуть працювати на різних проектах і отримувати різноманітний досвід, що сприятиме їх професійному росту;</li> <li>- багато відрядних працівників можуть виконувати роботу здалеку, що надає їм більшу гнучкість у графіку та місці праці.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- нестабільний дохід, оскільки зарібок працівників залежить від числа проектів і робочого часу;</li> <li>- відрядну працівники можуть не мати доступу до соціальних пільг, таких як медичне страхування або відпустка, які надаються постійно працюючим співробітникам;</li> <li>- працівники можуть віддавати перевагу прийняттю занадто багатьох проектів, що може призвести до перепрацювань та стресу;</li> <li>- проекти можуть завершуватись і працівникам, що працюють на відрядній основі, може бути важко знайти нове робоче місце.</li> </ul>

*Джерело: власна розробка автора.*

Погодинна форма найчастіше застосовується при складній, інтелектуальній, творчій праці. Відрядний механізм оплати праці впроваджується при простій повторюваній праці. Відрядну форму оплати праці ще інколи називають «оплатою за роботу на проектній основі» або «контрактною оплатою».

Окремо науковці виділяють акордну систему оплати праці. Акордна система оплати праці – це підхід до оплати праці, при якому працівники отримують заробітну плату на основі їх вмінь або кваліфікації, а не на основі конкретних посад чи обов'язків. У такій системі головним елементом є акордна ставка або тариф, яка відповідає рівню навичок працівника.

Основними характерними рисами акордної системи оплати праці є:

- 1) професійний рівень та кваліфікація працівника визначають рівень його заробітної плати;
- 2) акордна система надає можливість працівникам отримувати вищу заробітну плату шляхом отримання додаткової кваліфікації або підвищенню навичок;
- 3) у системі акордної оплати праці працівники з однаковою кваліфікацією отримують однакову заробітну плату незалежно від того на яких посадах вони працюють;
- 4) в порівнянні з іншими системами оплати праці, акордна система може бути більш спрощеною для управління та обліку.

Однак, акордна система має свої обмеження і недоліки. Наприклад, вона може не враховувати різні аспекти роботи, які не пов'язані з кваліфікацією, такі як виконання конкретних обов'язків або результативність на робочому місці. Також, важливо вірно визначити критерії та процедури оцінки кваліфікації працівників, щоб уникнути зловживань або використання даної системи у корисливих цілях.

Акордна система оплати праці може бути ефективною в деяких галузях і для певних категорій працівників, але її використання варто ретельно

оцінювати і обов'язково враховувати особливості діяльності суб'єкта господарювання де така система планується до впровадження.

Досліджуючи питання сутності оплати праці зарубіжні автори звертають свою увагу на такий аспект продуктивності діяльності як мотивація. Обираючи систему оплати праці, важливо враховувати конкретні потреби та особливості діяльності конкретного суб'єкту господарювання, а також інтереси та потреби працівників цього підприємства. Найкращим рішенням може бути комбінування різних методів оплати праці, яке враховуватиме різні аспекти і сприятиме досягненню спільних цілей.

Система управління винагородою є важливим моментом у будь-якій організації як визначальний фактор високого добробуту та продуктивності співробітників. Посередницька роль мотивації та задоволеності роботою оцінюється як посередник непрямих відносин. Результати показують, що винагорода та задоволеність роботою позитивно впливають на продуктивність.

Оплата праці та задоволеність роботою є двома надзвичайно важливими факторами для підвищення індивідуальної продуктивності. Крім того, винагорода може покращити мотивацію та задоволеність роботою. Вплив системи управління винагородою у вигляді винагороди на продуктивність співробітників може бути сформовано через такі посередницькі змінні, як мотивація та задоволеність роботою. Запровадження винагороди сприятиме розвитку креативності співробітників. Мотивація не може безпосередньо підвищити результативність співробітників. Цю розбіжність слід оцінити, щоб побачити аспекти, необхідні працівникам для об'єктивного покращення своєї роботи. Оцінку у визначенні мотивації можна зробити, дивлячись на політику системи управління оплатою праці, яка, очевидно, є важливим фактором для підвищення мотивації співробітників. Результати цих оцінок повинні заохочувати мотивацію працівників і опосередковано також сприяти їх продуктивності [6].

Н. Urbancová та М. Šnýdrová [7] у своєму дослідженні зазначають, що винагорода та виплати працівникам відіграють важливу роль у залученні та утриманні працівників в організації. Справедливе коригування всієї схеми оплати праці і виплат працівникам відіграють важливу роль, воно призводить до підвищення привабливості організації як роботодавця. Науковці підкреслюють необхідність тісного зв'язку схеми винагороди з оцінкою результатів роботи окремих працівників. Винагорода, яка надається окремим категоріям працівників (керівництву, спеціалістам, адміністративному персоналу та службовцям) відрізняється.

Загалом розвиток і вдосконалення систем оплати праці повинен відповідати змінам у світі праці і суспільним цінностям. Такі системи мають сприяти справедливій, мотивуючій та стимулюючій оплаті праці, яка враховує потреби як працівників, так і роботодавців.

## **1.2. Нормативне забезпечення організації обліку та оподаткування оплати праці**

Оплата праці є однією із найбільш складних та важливих категорій в процесі обліку і оподаткування. Даний елемент господарського процесу підлягає жорсткому та громіздкому регулюванню як облікової, так і податкової складової.

Основним регламентаційним документом, щодо головних положень оплати праці в Україні, є Закон України «Про оплату праці». Відповідно до даного нормативного акту «заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу» [8]. Розрізняють основну та додаткову заробітну плату. «Основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки). Вона встановлюється у

вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців. Додаткова заробітна плата – це винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій» [8].

Даним законом затверджені наступні вимоги до виплати заробітної плати в Україні:

- розмір заробітної плати працівника за місяць не може бути меншим за розмір мінімальної заробітної плати встановленої на даний місяць;
- виплата заробітної плати здійснюється не рідше 2-х разів на місяць;
- між виплатами заробітної плати повинно проходити не більше 16 календарних днів;
- заробітна плата за період, що завершився, має бути виплачена на протязі 7 днів;
- виплата заробітної плати здійснюється лише у робочі дні;
- якщо день виплати заробітної плати випадає на вихідний або святковий, то виплату необхідно провести в останній робочий день напередодні.

Розмір мінімальної заробітної плати встановлюється Законом України «Про державний бюджет» на звітний рік [9]. Для 2023 року розмір мінімальної заробітної плати з 1 січня 2023 становить 6 700 грн. Протягом 2023 року розмір мінімальної заробітної плати не змінюватиметься.

Заробітна плата, що нараховується працівнику, підлягає оподаткуванню. На заробітну плату нараховується єдиний соціальний внесок (ЄСВ) і утримується з неї податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) та військовий збір.

Порядок оподаткування ЄСВ регламентується Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування». Відповідно до даного нормативного акту «єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – консолідований

страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування» [10].

ЄСВ, при виплаті заробітної плати, нараховують та сплачують роботодавці. Базою нарахування ЄСВ є розмір окладу нарахованого працівнику за звітний період. Якщо за основним місцем роботи за місяць працівнику нараховується заробітна плата у розмірі менше за мінімальну заробітну плату, то ЄСВ нараховується на розмір мінімальної заробітної плати. Максимальною базою для нарахування ЄСВ є сума в п'ятнадцять розмірів мінімальної заробітної плати, все що нараховано понад цю суму оподаткуванню ЄСВ не підлягає.

ЄСВ нараховується і сплачується одночасно з виплатою заробітної плати працівнику. Якщо заробітна плата виплачується через банк, то він не здійснить перерахування коштів працівникам доти, доки не буде подано до сплати платіжне доручення по ЄСВ.

Затверджені наступні ставки ЄСВ:

- 22 % від розміру нарахованої заробітної плати працівнику – основна ставка;
- 8,41 % – для осіб з інвалідністю;
- 5,3 % – для підприємств та всеукраїнських громадських організацій осіб з інвалідністю (УТОГ, УТОС тощо), у яких чисельність працюючих осіб з інвалідністю становить понад 50 % від загальної чисельності працівників, а фонд оплати праці таких працівників становить понад 25 % від загального фонду оплати праці суб'єкта господарювання;
- 5,5 % – для підприємств та громадських організацій осіб з інвалідністю, яких у чисельність працюючих осіб з інвалідністю становить понад 50 % від загальної чисельності працівників, а фонд оплати праці таких працівників

становить понад 25 % від загального фонду оплати праці суб'єкта господарювання.

Нормативним актом, що регламентує порядок оподаткування заробітної плати ПДФО, є Податковий кодекс України. «Податок на доходи фізичних осіб – це загальнодержавний податок, що стягується з доходів фізичних осіб і нерезидентів, які отримують доходи з джерел їх походження в Україні» [11].

Об'єктом оподаткування виступає загальний оподатковуваний дохід працівника. Основна ставка податку, за якою оподатковується заробітна плата працівників, становить 18 %. Податок має ще кілька додаткових ставок:

– 9 % – дивіденди нерезидентам, суб'єктам, що є неплатниками податку на прибуток;

– 5 % – спадщина, подарунки, продаж другого автомобіля за рік або другого об'єкту нерухомості за рік;

– 0 % – спадщина від близьких родичів, продаж першого автомобіля або першого об'єкту нерухомості за рік.

ПДФО сплачується одночасно із виплатою заробітної плати найманому працівнику.

Робітники мають право на зменшення суми оподаткованої заробітної плати ПДФО на розмір податкової соціальної пільги. Розмір звичайної податкової соціальної пільги становить 50 % від розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи станом на 1 січня звітного року. Застосовуватись ПСП може лише до доходів, що не перевищують суму прожиткового мінімуму для працездатної особи помноженої на 1,4 та заокругленої до найближчих 10 гривень. У 2023 році розмір ПСП становить  $2684 \text{ грн.} \cdot 0,5 = 1342 \text{ грн.}$  Розмір доходу до якого він може застосовуватись обчислюється як  $2684 \text{ грн.} \cdot 1,4 \approx 10 \text{ грн.} = 3760 \text{ грн.}$  Отже, максимальна сума доходу, до якого може бути застосована звичайна ПСП значно менша за розмір мінімальної заробітної плати, яка обов'язковою до застосування у всіх суб'єктів господарювання. ПСП в нормативній базі є, але за звичайним

розміром вона майже не застосовується у господарській діяльності юридичних та фізичних осіб.

Підвищені ставки ПСП встановлюються у наступних розмірах:

- 100 % за кожну дитину віком до 18 років для одного з батьків;
- 150 % за кожну дитину-інваліда чи одинокій матері (батьку), постраждалим від аварії на ЧАЕС I-II категорій, працюючим учням, студентам, аспірантам тощо;
- 200 % Героям України, Героям Радянського Союзу, Героям праці тощо.

У випадку отримання заробітної плати у негрошовій формі до такого доходу, при оподаткуванні ПДФО, застосовується «натуральний коефіцієнт». Для ставки ПДФО у 18 % «натуральний коефіцієнт» становить 1,21951.

Тимчасово, з 3 серпня 2014 року, заробітна плата працівників також оподатковується військовим збором за ставкою 1,5 % [12].

Згідно Інструкції № 291 облік витрат на оплату праці ведеться на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». «На рахунку 66 "Розрахунки за виплатами працівникам" ведеться узагальнення інформації про розрахунки за виплатами працівникам, які належать як до облікового, так і до необлікового складу підприємства, - з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомог тощо), за не одержані в установленій строк з каси підприємства суми з виплат працівникам, за іншими поточними виплатами. ... За кредитом рахунку 66 "Розрахунки за виплатами працівникам" відображаються нарахована працівникам підприємства основна та додаткова заробітна плата, премії, допомога по тимчасовій непрацездатності, інші належні до нарахування працівникам виплати, за дебетом - виплата основної та додаткової заробітної плати, премій, допомоги по тимчасовій непрацездатності тощо; вартість одержаних матеріалів, продукції та товарів у рахунок заробітної плати (погашення заборгованості перед працівниками за іншими виплатами); утримання податку з доходів фізичних осіб, відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, платежів за виконавчими документами та інші утримання з виплат працівникам.» [13].

Даний рахунок має 3 субрахунки: 661 «Розрахунки за заробітною платою», 662 «Розрахунки з депонентами» та 663 «Розрахунки за іншими виплатами». Аналітичний облік розрахунків ведеться за кожним працівником, видами виплат та утримань.

Звітною формою у якій зазначаються суми нарахованої та виплаченої заробітної плати, а також суми нарахованих та сплачених податків з неї є Об'єднана звітність або інша назва – «Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платника податків-фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску», яка затверджена наказом Міністерства фінансів України № 773 від 15 грудня 2020 року [14].

Об'єднана звітність є звітною формою по ЄСВ, ПДФО та військовому збору. Дана звітність подається щоквартально, протягом 40 календарних днів після завершення звітного кварталу.

Об'єднана звітність складається з основної частини та додатків до неї. В основній частині зазначаються реквізити платника, інформація про додатки, загальна статистика по працівниках тощо. До декларації можуть подаватись 6 додатків. Обов'язковими до подання є додатки 1 (Д1) – у ньому зазначаються відомості про нарахування та виплату заробітної плати і ЄСВ застрахованим особам, та 4 (4ДФ) – зазначаються відомості про нарахований дохід та суми нарахованого та сплаченого ПДФО і військового збору.

Інші додатки подаються лише у випадку настання подій, які у них мають бути описані. Так, наприклад, додаток 5 (Д5) подається лише у випадках прийняття або звільнення працівників з роботи.

Недивлячись на те, що Об'єднана звітність вважається квартальною формою, додатки Д1 та 4ДФ подаються у розрізі кожного окремого місяця.

Згідно ст. 6 Закону України «Про відпустки» «Щорічна основна відпустка надається працівникам тривалістю не менш як 24 календарних дні за відпрацьований робочий рік, який відлічується з дня укладення трудового договору. ... Працівникам лісової промисловості та лісового господарства,

державних заповідників, національних парків, що мають лісові площі, лісомисливських господарств, постійних лісозаготівельних і лісогосподарських підрозділів інших підприємств, а також лісництв надається щорічна основна відпустка тривалістю 28 календарних днів» [15].

Право на першу щорічну відпустку повної тривалості працівник отримує після того як пропрацює у суб'єкта господарювання 6 календарних місяців. До того часу тривалість відпустки, що може бути надана працівнику, визначається фактично відпрацьованим часом.

Важливу роль, при нарахуванні виплат різного характеру працівнику, грає Порядок Кабінету міністрів № 100 «Про затвердження порядку обчислення середньої заробітної плати».

Даний показник розраховується при нарахуванні працівнику відпускних, лікарняних та інших випадках. Важливим моментом даного нормативного акту є опис розрахунку такого показника як «середньоденна заробітна плата».

Відповідно до даного порядку середньоденна заробітна плата розраховується за 12 останніх календарних місяці. Вона розраховується як співвідношення суми коштів, що були нараховані працівнику за основним місцем роботи, до кількості днів у році, за винятком вихідних та святкових днів, що встановлені законодавством. «Якщо розмір посадового окладу є меншим від передбаченого законодавством розміру мінімальної заробітної плати, середня заробітна плата розраховується з установленого розміру мінімальної заробітної плати на час розрахунку» [16].

Оцінюючи загалом існуючу національну нормативну базу, щодо обліку та оподаткування виплат заробітної плати найманим працівникам, слід відмітити, що відсутні будь-які різниці по цьому питанню у бухгалтерському та податковому обліку. Порядок нарахування та оподаткування заробітної плати чіткий та зрозумілий. Недоліками можна назвати часті зміни законодавства щодо даного питання та встановлення розміру мінімальної заробітної плати, яка не відповідає фактичним сьогоденним потребам найманих працівників.

### **1.3. Особливості діяльності підприємств лісгосподарської галузі та їх вплив на побудову облікового процесу**

Лісове господарство України є важливим елементом національної економіки, сприяючи сталому використанню природних ресурсів та забезпеченню екологічної стійкості.

У Лісовому кодексі України зазначено, що «ліс – це тип природних комплексів (екосистема), у якому поєднуються переважно деревна та чагарникова рослинність з відповідними ґрунтами, трав'яною рослинністю, тваринним світом, мікроорганізмами та іншими природними компонентами, що взаємопов'язані у своєму розвитку, впливають один на одного і на навколишнє природне середовище. Ліси України є її національним багатством і за своїм призначенням та місцезростанням виконують переважно водоохоронні, захисні, санітарно-гігієнічні, оздоровчі, рекреаційні, естетичні, виховні, інші функції та є джерелом для задоволення потреб суспільства в лісових ресурсах. Усі ліси на території України, незалежно від того, на землях яких категорій за основним цільовим призначенням вони зростають, та незалежно від права власності на них, становлять лісовий фонд України і перебувають під охороною держави» [17].

Як і будь-якій іншій галузі економіки лісовому господарству притаманні певні власні особливості діяльності, що характерні тільки даному сектору національного господарства, які впливають на побудову облікового процесу таких підприємств.

М.В. Дубина та О.В. Зінкевич зазначають, що «лісове господарство – галузь матеріального виробництва, що вивчає, веде облік і відтворення, охорону та захист лісів, а також регулювання їх використання з метою задоволення потреб економічних суб'єктів у лісових і пов'язаних із ними інших ресурсів. ...

Лісове господарство як окрема галузь економіки держави розвивається з урахуванням власних, об'єктивно існуючих передумов та особливостей. До них варто віднести такі:

1) тривалий період вирощування лісу, що безпосередньо впливає на потенціал галузі до формування ресурсів, а отже, виробництва продукції та надання послуг;

2) у межах галузі розвивається значний спектр суміжних підгалузей, діяльність частини з яких спрямована як на розвиток самого лісового господарства (лісорозведення, лісовідновлення), так і на створення додаткових послуг і суміжних товарів і послуг;

3) галузь лісового господарства є загалом сферою продукування матеріальних ресурсів неглибокої первинної обробки;

4) лісове господарство є об'єктивно необхідною сферою для функціонування та розвитку інших галузей національного господарства;

5) функціонування лісового господарства пов'язано не лише з економічною діяльністю, але також тісно корелює із забезпеченням належного розвитку екологічних систем» [18].

Під час дослідження даної теми нами також було опрацьовано автореферати дисертаційних досліджень, що стосувались основних положень облікової політики у лісовій галузі, та найбільш актуальні статті вітчизняних науковців за останні 5 років. Результати аналізу даних праць подано у додатках А і Б.

Одним із основних напрямів діяльності лісогосподарських підприємств є заготівля лісової деревини та подальший її продаж для переробки на підприємства деревопереробної промисловості. Тому, однією з найбільш важливих ділянок обліку у таких суб'єктів господарювання виступає облік готової продукції.

На думку Т.М. Сторожук та Н.С. Дружинської «організація обліку надходження та відпуску готової продукції лісогосподарських підприємств має свої особливості:

- формування первинних документів здійснюється за місцями одержання продукції;
- первинні документи оформляються відповідальними особами;
- існує галузева програма охоплення» [23].

Однією з переваг обліку готової продукції у лісовому господарстві автори вважають впровадження електронного обліку деревини. Процес електронного обліку деревини цілковито ґрунтується на електронному документообігу. Його основу складає програмне забезпечення, яке дозволяє контролювати етапи руху деревини, де вся облікова інформація передається в електронному вигляді. Важливим результатом роботи системи є значне скорочення паперового документообігу та різних видів звітності між виробничими підрозділами підприємства, а також зменшення тіньового обігу незаконно добутої деревини.

Вагомою позитивною стороною впровадження електронного обліку деревини є можливість здійснювати постійний контроль за такою готовою продукцією – від місця її заготівлі до споживача. Скорочується кількість незаконно добутої деревини, оскільки таку продукцію потім неможливо законно продати. В свою чергу, це вимагає від контролюючих органів постійно нагляду за деревопереробними підприємствами – має бути постійний контроль за сировиною, яка ними направляється на переробку.

С.А. Гаркуша та А.М. Михайленко виділяють окремі первинні та зведені документи, що притаманні лише лісогосподарським підприємствам для обліку готової продукції. Вони зазначають «для відображення господарських операцій, пов'язаних із виробництвом, зберіганням та реалізацією готової продукції, застосовують такі документи: акт-наряд на виконання лісорубочних робіт, звіт про рух лісопродукції, журнали виконаних робіт, журнали реалізації, рапорти про рух лісопродукції, відомості відвантаження лісопродукції, товарно-транспортні накладні. Інформація, яка відображається в зазначених документах, узагальнюється в стандартних звітах (оборотно-сальдові відомості, картки рахунків, аналіз рахунків)» [32].

Л.А. Дриманова звертає увагу на таку специфічну складову готової продукції лісових господарств як недеревна продукція. «Сьогодні основними ресурсами лісового господарства в Україні вважаються деревні ресурси, тобто, це деревина різних порід, яку заготовляють у процесі головного та проміжного користування лісом, а також під час проведення інших рубок (прорубування трас, просік та інше)... Проте, лісовий фонд України складається не тільки з деревних ресурсів, але також включає значну кількість ягідних, харчових, кормових, лікарських і медоносних рослин та грибів — недеревних ресурсів... Відображення у обліку та подальша реалізація ягідної продукції, грибів, лікарських, медоносних та інших недеревних ресурсів забезпечить підприємствам лісової галузі не тільки додатковий прибуток без значних витрат на їх виробництво та реалізацію, але і підвищення рентабельності діяльності загалом» [33].

Автор зазначає, що недеревна продукція лісівництва у бухгалтерському обліку має відображатись як специфічний різновид біологічних активів. Облік такої продукції пропонується вести на рахунку 21 «Поточні біологічні активи» оскільки недеревна продукція відповідає всім встановленим відповідним критеріям.

На практиці лісовій продукція недеревного походження у обліковому процесі лісогосподарських підприємств приділяється незначна увага або її взагалі не обліковують. Проте, проведений аналіз свідчить, що прибутковість такої продукції зазвичай вища за прибутковість реалізації деревини.

Важливою проблемою, що має знайти своє вирішення і у обліковому процесі, є використання земель лісогосподарського призначення. «Незважаючи на значну кількість методик оцінювання стану та використання земель лісогосподарського призначення, не сформовано методичні основи еколого-економічної оцінки, яка б дала змогу комплексно оцінити їх з урахуванням специфіки різного функціонального використання цієї категорії земель. Така оцінка дасть змогу отримати дані про стан використання земель лісогосподарського призначення та сприятиме виявленню негативних

чинників, що погіршують їхній стан. Прийняття науково обґрунтованих та оптимальних управлінських рішень щодо збалансованого використання земель лісогосподарського призначення потребує гнучких механізмів забезпечення та стимулювання збалансованого використання потенціалу природних ресурсів, їх відтворення та охорони для досягнення паритету екологічних, економічних та соціальних аспектів сталого розвитку, які мають базуватися на даних еколого-економічної оцінки лісокористування. Необхідними передумовами збалансованого розвитку України повинні стати єдина стратегія збалансованого використання лісових ресурсів, система програм та планів розвитку земель лісогосподарського призначення, які орієнтовані на підвищення рівня еколого-економічного та соціального статусу країни, регіону, окремого суб'єкта господарювання у коротко- та довгостроковій перспективі» [25].

Досліджуючи питання особливості оплати праці найманим робітникам у лісовому господарстві ми дійшли до висновку, що «оплата праці працівників лісогосподарських підприємств може здійснюється за погодинною, відрядною або іншими системами оплати праці. Оплата може провадитися за результатами індивідуальних і колективних робіт. Важливим моментом у якісній організації системи оплати праці у підприємствах лісового господарства є використання систем надбавок та премій за досягнення певних цілей або стимулювання працівників до виконання робіт в особливих умовах. Найкращу систему оплати праці для конкретного лісогосподарського підприємства слід вибирати виходячи зі специфіки робіт, потреб та побажань працівників та можливостей підприємства. Важливо дотримуватись прозорих і справедливих принципів оплати, щоб забезпечити задоволеність працівників і зберегти конкурентоспроможність підприємства на ринку» [34].

Узагальнюючи вище наведену інформацію та врахувавши думки науковців, що досліджували різні аспекти організації обліку у даній галузі [35, 36, 37] можна відмітити, що діяльність лісогосподарських підприємств в

Україні має свої особливості, які суттєво впливають на побудову облікового процесу. Основними з них є:

1) специфіка ресурсів – лісові ресурси є природними, що робить їх унікальними з точки зору управління та використання. Облік лісових ресурсів вимагає особливого підходу, оскільки їх обсяги можуть змінюватись через природні фактори, такі як пожежі, хвороби, заготівля тощо;

2) циклічність виробництва – лісове господарство має свої цикли, пов'язані із ростом та зрізкою дерев, що може тривати кілька десятиліть. Це вимагає планування та обліку на довгострокові періоди;

3) заготівля та обробка деревини – облік у лісогосподарських підприємствах пов'язаний з заготівлею, обробкою та реалізацією деревини. Цей процес включає в себе велику кількість технологічних етапів, які необхідно враховувати при побудові облікових систем;

4) екологічні аспекти – управління лісовими ресурсами також пов'язане з екологічними питаннями. Організація облікового процесу повинна враховувати вплив діяльності такого суб'єкта господарювання на природне середовище та дотримання екологічних стандартів;

5) участь держави – багато лісових угідь знаходять у власності державних підприємств (Державне підприємство «Ліси України»). Це вимагає побудову обліку таким чином, щоб дотримуватись державних нормативів та подавати специфічну звітність державним контролюючим органам;

6) специфіка оподаткування – лісогосподарські підприємства мають специфічні податкові особливості, пов'язані із земельним податком, податком на природні ресурси та іншими фіскальними обов'язками.

При побудові облікового процесу у лісогосподарських підприємствах важливо враховувати ці особливості для ефективного управління ресурсами, забезпечення сталого лісокористування та відповідності законодавству.

## Висновки до розділу 1

На основі проведеного дослідження можна зробити наступні висновки:

1. Оплата праці є одним із найбільш ефективних методів стимулювання найманого персоналу суб'єктів господарювання. Від правильності вибору форми організації оплати праці в значній мірі залежить продуктивність діяльності бізнесу і, відповідно, його прибутковість. Важливо забезпечити тісний взаємозв'язок схеми винагороди з оцінкою результатів роботи окремих працівників. Це забезпечить довіру працівників до роботодавця та зацікавленість їх у підвищенні продуктивності діяльності.

2. Основними вимогами, що встановлює вітчизняне законодавство до процесу організації оплати праці на підприємстві, є: оплата праці не нижче мінімального рівня встановлено Законом України «Про державний бюджет», виплата заробітної плати не менше двох разів у місяць, між виплатами може пройти не більше 16 днів, затримка з виплатою заробітної плати може бути не більше 7 днів після завершення періоду за який виплачується заробітна плата.

3. Лісове господарство відіграє важливу роль у вітчизняній економіці не лише як джерело лісосировини для багатьох галузей, а й як гарант забезпечення екологічної стабільності національної безпеки. Основними особливостями діяльності лісогосподарського комплексу України є специфіка природних ресурсів, циклічність діяльності, врахування екологічних аспектів функціонування, участь держави в управлінні, особливості оподаткування тощо.

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ РОЗРАХУНКІВ ПО ОПЛАТІ ПРАЦІ В ПІДПРИЄМСТВАХ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА

#### 2.1. Тенденції діяльності підприємств лісового господарства в сучасних умовах господарювання

У лісогосподарській галузі останнім часом відбувається багато змін спричинених як необхідністю внутрішнього регулювання ринку деревини, збереження національних лісових ресурсів, так і зовнішнім тиском та необхідністю приведення вітчизняних норм до стандартів світового ринку.

У 2015 році у зв'язку з зростанням обсягів вирубки деревини та експортом її за кордон, чим спричинялась значна шкода національній екосистемі, був прийнятий закон відповідно до якого заборонялось експортувати необроблений ліс терміном до 2025 року [38]. Введення в дію даного нормативного акту спричинило скорочення обсягів заготівлі деревини і, відповідно, зменшення площ рубок, оскільки експортувати необроблену деревину вже було не можна, а вітчизняна деревопереробна промисловість була не у змозі переробляти такі великі обсяги деревини.

Таке нововведення не сподобалось не тільки вітчизняним підприємствам, що спеціалізувались на заготівлі деревини та продажу її за кордон, а й іноземним переробникам деревини, які втратили джерела дешевої та якісної сировини. На українську владу почався тиск з вимогою відмінити даний закон або лише норми, що стосувались обмежень експорту.

У 2019 році представники Євросоюзу заявили, що дане положення порушує статтю 35 Угоди про асоціацію між Україною та ЄС у якій зазначено, що «Жодна Сторона не повинна запроваджувати або зберігати в силі будь-які заборони чи обмеження або заходи еквівалентної дії щодо імпорту будь-якого товару іншої Сторони або експорту чи продажу для експорту будь-якого

товару, призначеного для території іншої Сторони, за винятком випадків, передбачених в цій Угоді» [39].

Однак, норми закону, що обмежують експорт необробленої деревини, і досі чинні, що підтверджує інформація з сайту Верховної Ради України.

Для більш якісної оцінки поточного стану ефективності функціонування лісогосподарської галузі необхідно провести аналіз основних показників діяльності суб'єктів господарювання цієї сфери за даними Державної служби статистики України [40].

Одним із головних показників діяльності підприємств даного сектору економіки є щорічні обсяги заготівлі деревини (таблиця 2.1).

Таблиця 2.1. – Обсяги заготівлі деревини в Україні в 2010-2022 рр., млн.

м.куб.

Рік	Обсяг заготовленої деревини
2022	15,93
2021	17,65
2020	17,83
2019	20,87
2018	22,53
2017	21,92
2016	22,61
2015	21,92
2014	20,67
2013	20,34
2012	19,76
2011	19,75
2010	18,06

*Джерело: [40].*

Пік обсягів заготівлі деревини припав на 2015-2018 роки, до того часу він мав постійну тенденцію до зростання. Однак, після прийняття рішення щодо заборони експорту необробленої деревини обсяги заготівлі почали спадати, оскільки внутрішні переробники та виробники не могли переробляти такі обсяги заготовленої деревини. У 2022 році показник досягнув мінімального обсягу за досліджуваний період.

Для порівняння з показником обсягу заготівлі деревини варто проаналізувати площі рубок (таблиця 2.2).

Таблиця 2.2. – Площі рубок лісу у 2010-2020 роках, тис. га

Рік	Площі рубок
2020	382,0
2019	436,8
2018	445,5
2017	419,1
2016	386,4
2015	399,3
2014	382,6
2013	415,4
2012	417,0
2011	421,8
2010	402,2

*Джерело: [40].*

Динаміка площ рубок лісу співпадає з динамікою обсягів заготівлі деревини: пік у 2017-2019 роках і подальше падіння обсягів. Зазначені показники підтверджують загальну національну тенденцію щодо зменшення обсягів заготівлі деревини у зв'язку з неможливістю її імпорту. З іншого боку зменшення площ рубок дозволяє підвищувати показники лісистості території країни та підтримувати національну екосистему на високому рівні. Протягом останніх трьох досліджуваних років даний показник має тенденцію до зменшення.

Важливим показником щодо оцінки загального стану лісів у країні є площі на яких проводиться відновлення лісів. Мінімальними нормативними значеннями по даному напрямку є ситуація коли показники висадження нових лісів не менше за площі вирубок. Загалом відновлення лісів є надзвичайно важливим процесом для стійкого розвитку економіки України, забезпечення джерел доходу, створення робочих місць та збереження природних ресурсів та екосистем. Це сприяє інтегрованому підходу до збалансованого використання та охорони лісових ресурсів країни.

Таблиця 2.3. – Площі відтворення лісів в Україні в 2010-2022 роках, тис. га

Рік	Площа відтворення лісів
1	2
2022	36,85
2021	49,36

## Продовження таблиці 2.3

2020	44,80
2019	48,84
2018	51,52
2017	64,71
2016	63,23
2015	60,40
2014	58,03
2013	67,69
2012	70,15
2011	72,36
2010	70,08

*Джерело: [40].*

Як видно із наведених даних площі відновлення лісів поступаються в 7-8 разів площам вирубки. Ця ситуація не може тривожити оцінюючи майбутні перспективи українських підприємств лісогосподарської галузі. Ще однією негативною тенденцією є і зменшення загалом площ відновлення лісів у країні. За досліджуваний період значення даного показника впало вдвічі.

Оцінюючи загалом ефективність діяльності лісового господарства України варто проаналізувати динаміку показників обсягів виробництва у даній сфері за останні роки (рисунок 2.1).

На основі даних рисунку можна відмітити тенденцію до постійного зростання обсягів реалізації у даній сфері: за досліджуваний період з 2010 по 2022 рік вони збільшились із 5,19 млрд. грн. до 27,78 млрд. грн., а максимальне значення у 2021 році взагалі було на позначці 31,26 млрд. грн. Це свідчить про постійне зростання обсягів діяльності суб'єктів господарювання лісового господарства. Слід відмітити, що дані значення на протязі досліджуваних років підпадали під вплив показників інфляції, що були суттєвими в Україні, тому це також варто враховувати при загальній оцінці результатів діяльності галузі.

Обсяги реалізованої продукції у лісовому господарстві у 2010-2022 рр., млрд. грн.

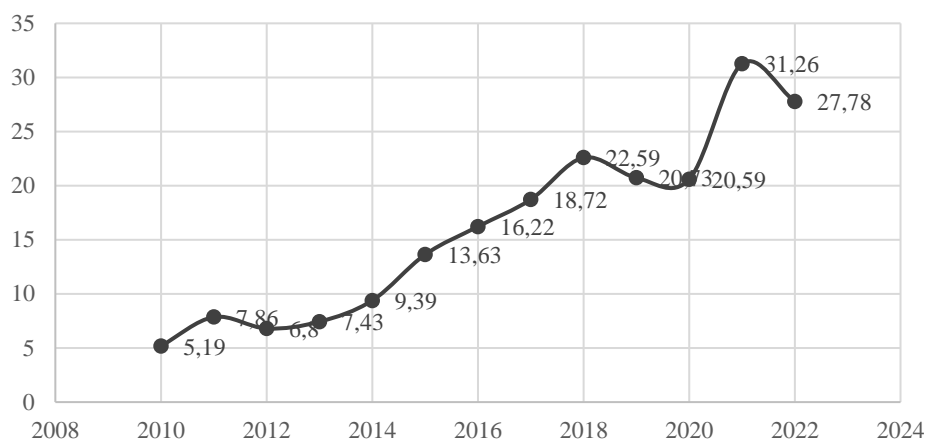


Рисунок 2.1 Обсяги реалізованої продукції у лісовому господарстві у 2010-2022 роках, млрд. грн.

Джерело: [40].

Лісове господарство відіграє важливу роль у забезпечення гармонічного розвитку національної екосистеми. Для оцінки місця даної галузі у національному господарстві оцінимо частку вартості виготовленої лісгосподарської продукції (товарів, робіт, послуг) у загальнонаціональному обсязі (таблиця 2.4).

Таблиця 2.4. – Частка продукції лісгосподарських підприємств у загальнонаціональному обсязі реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) у 2010-2022рр.

Рік	Загальний обсяг реалізованої продукції країни (млрд. грн.)	Обсяг реалізованої продукції у лісовому господарстві (млрд. грн.)	Частка (%)
2022	11485,86	27,78	0,24
2021	15240,05	31,26	0,21
2020	11285,58	20,59	0,18
2019	10725,44	20,73	0,19
2018	10148,85	22,59	0,22
2017	8467,03	18,72	0,22
2016	6877,08	16,22	0,24
2015	5716,43	13,63	0,24
2014	4608,98	9,39	0,20
2013	4437,33	7,43	0,17
2012	4563,79	6,8	0,15
2011	4302,63	7,86	0,18
2010	3692,55	5,19	0,14

Джерело: [40].

З наведених вище даних можна зробити висновок, що частка продукції лісового господарства у загальнонаціональному обсязі виробництва є незначною. Якоїсь постійної динаміки цієї частки за досліджуваний період немає – відбуваються постійні коливання від 0,14 % до 0,24 %, що свідчить про те, що тенденції змін обсягів виробництва лісогосподарських суб'єктів господарювання співпадають із загальнонаціональними змінами.

Враховуючи значну зацікавленість іноземних покупців у вітчизняній деревній сировині та виробих з дерева доцільно дослідити питання динаміки обсягів експорту деревини та виробів з дерева і їх частки і загальному обсязі українського експорту (таблиця 2.5).

Таблиця 2.5. – Частка експорту продукції лісового господарства у загальному обсязі загальнонаціонального експорту у 2010-2022 рр., млрд. дол. США

Рік	Загальний обсяг експорту країни	Обсяг експорту продукції лісового господарства	Частка (%)
2022	44,14	1,88	4,3
2021	68,07	2,00	2,9
2020	49,19	1,41	2,9
2019	50,05	1,40	2,8
2018	47,33	1,49	3,2
2017	43,26	1,20	2,8
2016	36,36	1,13	3,1
2015	38,13	1,11	2,9
2014	53,90	1,26	2,3
2013	62,31	1,14	1,8
2012	67,78	1,06	1,6
2011	67,59	1,08	1,6
2010	51,43	0,83	1,6

*Джерело: [40].*

Обсяги експорту лісової продукції та її частка у загальному експорті країни постійно зростають: з 0,83 млрд. дол. США до 1,88 млрд. дол. США (більше ніж у 2 рази) та з 1,6 % до 4,3 % (більше ніж у 2,5 рази) відповідно. Це свідчить про значний експортний потенціал цієї галузі та її значні можливості та перспективи щодо подальшого росту обсягів експорту.

## **2.2. Організація обліку оплати праці в лісогосподарських підприємствах**

Організація процесу нарахування та виплати заробітної плати у лісогосподарських підприємствах є однією із найбільш складних та важливих ділянок обліку.

З метою дослідження організації облікового процесу оплати праці у лісовому господарстві ми детальніше розглянемо діяльність Державного підприємства «Колківське лісове господарство».

Дане підприємство було засноване 18 жовтня 1993 року. Воно розташоване на територіях сучасних Луцького та Камінь-Каширського районів. Загальна площа земель, що знаходяться у користуванні ДП «Колківського ЛГ» становить 25 623 гектари. Основними видами діяльності даного суб'єкта господарювання є заготівля деревини, виготовлення пиломатеріалів та дерев'яної тари, надання послуг з перевезення деревини. Підприємство також виготовляє фруктові та овочеві соки, консервовані та незаморожені овочі та овочеві суміші тощо. Продукція ДП «Колківське ЛГ» експортується до Бельгії, Італії, Литви, Нідерландів, Німеччини, Польщі та Румунії.

Основними напрямками діяльності підприємства є лісівництво та інша діяльність у лісовому господарстві, вирощування багаторічних культур, лісозаготівлі, лісопильне та стругальне виробництво, торгівля деревиною, розведення тварин, мисливство, виготовлення фруктових та овочевих соків, консервування овочів тощо.

Організація облікового процесу в досліджуваному лісогосподарському підприємстві здійснюється у відповідності до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Не дивлячись на державну форму власності ДП «Колківське ЛГ» є госпрозрахунковим, а не бюджетним. Тому, при веденні обліку активів та зобов'язань дане підприємство, використовує «Інструкцію про застосування Плану рахунків

бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» № 291, а не «Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» № 1219, що є типовим для суб'єктів господарювання у бюджетному секторі.

Основними внутрішніми нормативними документами, що забезпечують організацію облікового процесу на досліджуваному лісогосподарському підприємстві є:

- наказ про облікову політику (документ, що затверджується керівником підприємства, у якому описується порядок організації облікового процесу на підприємстві та визначаються всі його основні параметри, такі як вибір методу списання запасів, вибір методу нарахування амортизації для кожної з груп основних засобів чи нематеріальних активів тощо);

- положення про бухгалтерію (документ у якому описується структура бухгалтерії підприємства, завдання підрозділу, функції, взаємодію з іншими підрозділами, порядок реорганізації тощо);

- посадові інструкції усіх працівників бухгалтерії (зазначається назва посади, здійснено опис обов'язків працівника, прав і відповідальності, взаємозв'язку з іншими працівниками бухгалтерії та підприємства, розміру окладу та премії, порядку переведення на іншу посаду або звільнення);

- робочий план рахунків (зазначаються всі синтетичні та аналітичні рахунки, що використовуються підприємством при веденні обліку господарської діяльності);

- графік документообороту (опис всіх документів, що складаються на підприємстві, та порядок їх створення, передачі для опрацювання та в архів, зазначаються терміни та відповідальні особи).

На ДП «Колківське ЛГ», для ведення облікового процесу, створено спеціальний підрозділ – бухгалтерію підприємства. Бухгалтерія даного лісогосподарського підприємства створена у централізованій формі, тобто, весь апарат бухгалтерії підпорядковується головному бухгалтеру підприємства. До складу бухгалтерії входить шість працівників кожен з яких

має свої функції та завдання. Схематично структуру бухгалтерії ДП «Колківське ЛГ» зображено на рисунку 2.2.

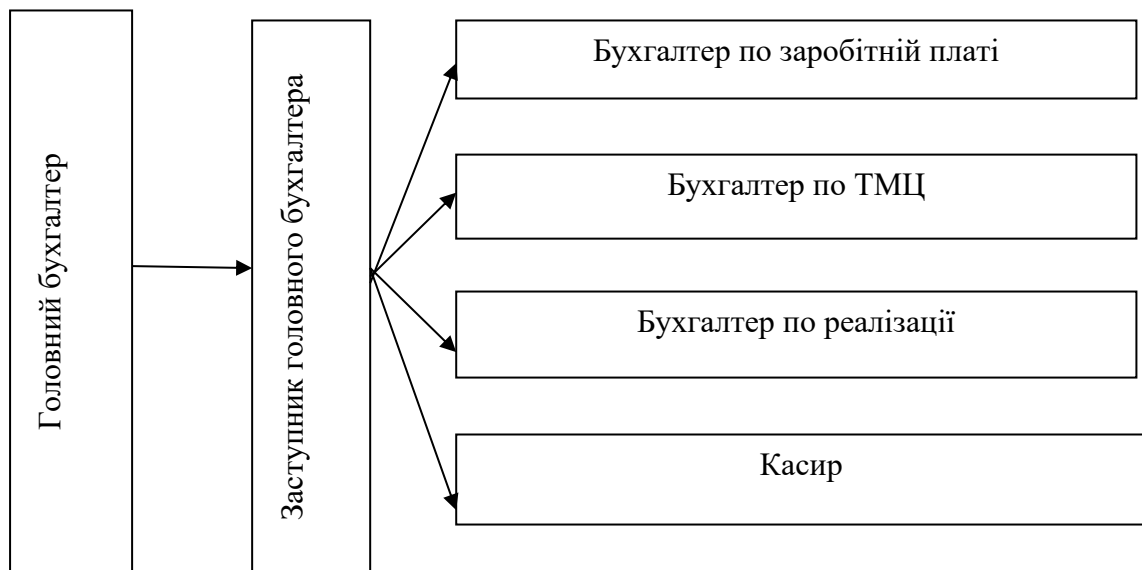


Рисунок 2.2 Структура бухгалтерії ДП «Колківський лісгосп»  
*Джерело: власна розробка автора.*

Обов'язки по обліку операцій з оплати праці покладено на окремого бухгалтера, що відповідальний за дану ділянку. В його завдання входить:

- подання за допомогою програми «М.Е.Дос» до контролюючих органів Повідомлення про прийняття працівника на роботу за нових працівників;
- формування первинних документів щодо обліку нарахування, оподаткування та виплати заробітної плати, прийом документів по оплаті праці від керівників підрозділів, їх опрацювання та передача в архів;
- відображення операцій з нарахування, оподаткування та виплати заробітної плати на рахунках бухгалтерського обліку;
- контроль за дотриманням вимог законодавства щодо мінімального рівня оплати праці та застосування податкової соціальної пільги для працівників підприємства;
- розробка аналітичних рахунків до синтетичного рахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою»;

- забезпечення внутрішніх та зовнішніх користувачів необхідною інформацією щодо оплати праці працівників;
- розробка та подання головному бухгалтеру та керівнику підприємства пропозицій щодо вдосконалення обліку оплати праці на підприємстві.

У відповідності до Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції підприємств, що належать до лісогосподарської сфери, до витрат на оплату праці, у таких суб'єктів господарювання, відносяться: «заробітна плата за окладами і тарифами, надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні витрати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці» [41].

Всі використовувані лісогосподарськими підприємствами виплати з оплати праці відображаються в Положенні про оплату праці, яка є частиною колективного договору, який укладається між власником або уповноваженим ним органом (особою) з однієї сторони і профспілковим чи іншим уповноваженим на представництво трудовим колективом органом з дотриманням норм і гарантій, передбачених законодавством, Генеральною та галузевими (регіональними) угодами.

«Розмір витрат на оплату праці в лісогосподарському підприємстві розраховується виходячи з відрядних розцінок, тарифних ставок і посадових окладів, що встановлюються залежно від результатів праці, її кількості і якості, стимулюючих і компенсаційних виплат, систем преміювання робітників, керівників, спеціалістів, службовців за виробничі результати. Уся заробітна плата, нарахована виробничому персоналу за виконання робіт, пов'язаних з виробництвом продукції (робіт, послуг), розподіляється за напрямками витрат і відповідними статтями калькуляції» [41].

Основним синтетичним рахунком, що використовується ДП «Колківське ЛГ» для обліку розрахунків по нарахуванню, оподаткуванню та виплаті заробітної плати є синтетичний рахунок 661 «Розрахунки за заробітною платою». Даний рахунок є пасивним по своїй суті. За кредитом показується

збільшення заборгованості підприємства перед працівниками по оплаті праці, по дебету – зменшення.

За кредитом рахунка 661 відображається нарахування працівникам основної та додаткової заробітної плати, премій, допомоги по тимчасовій непрацездатності та інших нарахованих працівникам виплат. За дебетом рахунка 661 відображається виплата основної і додаткової заробітної плати, премій, інших нарахованих виплат, вартість отриманих товарів чи послуг у рахунок заробітної плати, утримання податку з доходів фізичних осіб та військового збору, платежі за виконавчими документами та інші утримання з виплат працівників.

Аналітичних рахунків до даного субрахунку на підприємстві не відкрито. Це значно ускладнює облік для бухгалтера по заробітній платі та можливості аналізу, контролю і оцінювання стану розрахунків з оплати праці у розрізі кожної її складової. На нашу думку було б доцільно створити субрахунки другого порядку задля більш якісної організації облікового процесу оплати праці на ДП «Колківське ЛГ».

В первинному обліку операцій з розрахунками по оплаті праці в ДП «Колківське ЛГ» використовують типові та індивідуальні форми документів щодо нарахування заробітної плати:

- П-5 «Табель обліку використання робочого часу»;
- штатний розпис ДП «Колківське ЛГ»;

– Відомість нарахування заробітної плати (у даному документі окрім власне нарахування заробітної плати проводиться поособове оподаткування нарахованих сум ЄСВ, ПДФО та військовим збором, за необхідності враховується ПСП, і обчислюється сума заробітної плати до виплати на платіжну картку працівнику).

Виплата заробітної плати працівникам проводиться на їх платіжні картки, що відкриті у АТ КБ «Приватбанк». Згідно вимог прописаних у колективному договорі ДП «Колківське ЛГ» перерахунок заробітної плати на картки працівників здійснює 15 числа місяця (за 1 половину місяця) та 30-31 числа (за

2 половину місяця). У випадку якщо день виплати припадає на вихідний або неробочий, то виплату проводять в останній робочий день напередодні.

Виплата заробітної плати відбувається через електронний кабінет підприємства у Приватбанку на сайті «Приват 24 для бізнесу». На даному електронному ресурсі створений зарплатний проект для виплати працівникам ДП «Колківське ЛГ».

При виплаті бухгалтер по заробітній платі заходить в даний зарплатний проект та створює там нову виплату. Вона додає зі списку працівників, що вже внесені там до бази, та записує для кожного суму заробітної плати, що має бути виплачено. Після заповнення сум для всіх працівників бухгалтер по заробітній платі зберігає дану відомість у системі «Приват24 для бізнесу». Далі він створює платіжні доручення на виплату ЄСВ, ПДФО та військового збору загальною сумою для всіх працівників. Якщо не буде створено таких платіжних доручень, то банк не здійснить перерахування коштів на зарплатні картки працівників підприємства.

Власне саму виплату здійснює головний бухгалтер ДП «Колківське ЛГ», що перевіряє правильність зазначених у зарплатному проекті та платіжних дорученнях сум, а також призначення платежів. Після перевірки здійснюється підтвердження платіжних доручень електронними цифровими підписами та печаткою підприємства. Отримавши всю цю документацію банк, перевіряє правильність заповнення всіх обов'язкових реквізитів та проводить перерахування коштів з розрахункового рахунку підприємства на зарплатні картки працівників, а також проводить перерахунок зазначених сум податкових зобов'язань у платіжних дорученнях на відповідні рахунки у Держказначействі.

Основні проводки, що складаються при нарахуванні, оподаткуванні та виплаті заробітної плати подано в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6. – Проводки, що складаються при нарахуванні, оподаткуванні та виплаті заробітної плати працівникам ДП «Колківське ЛГ»

Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
Нараховано заробітну плату бухгалтеру підприємства	92	661	15 000
Нараховано заробітну плату ліснику	23	661	10 000
Нараховано заробітну плату менеджеру зі збуту	93	661	12 000
Нараховано ЄСВ на заробітну плату бухгалтера	92	651	3 300
Утримано ПДФО із заробітної плати	661	6415	2 700
Утримано військовий збір із заробітної плати	661	642	225
Виплачено заробітну плату із розрахункового рахунку підприємства	661	311	12 075
Сплачено ЄСВ	651	311	3 300
Сплачено ПДФО	6415	311	2 700
Сплачено військовий збір	642	311	225

*Джерело: власна розробка автора.*

Відповідно до чинного законодавства працівники лісового господарства мають право на щорічну оплачувану відпустку тривалістю 28 календарних днів. Терміни відпустки обов'язково узгоджуються з працівником. На кожен підрозділ підприємства складається «Графік щорічних відпусток» у якому зазначається прізвище, ім'я та по-батькові усіх працівників підрозділу, їх посади, терміни щорічної відпустки в поточному році та підпис працівника про ознайомлення і погодження.

«Графік щорічних відпусток» складається та підписується всіма працівниками за 2 тижні до початку поточного року.

Не менше ніж за 3 дні до початку відпустки працівнику ДП «Колківське ЛГ» виплачуються відпускні. Відпускні розраховуються шляхом множення розміру середньоденної заробітної плати працівника на кількість днів щорічної основної відпустки. Середньоденна заробітна плата розраховується шляхом ділення суми нарахованої заробітної плати працівнику за останні 12 місяців на календарну кількість днів за ці 12 місяців за винятком святкових та неробочих. Однак, оскільки з квітня 2022 року, у зв'язку з введенням в дію воєнного стану, святкові та вихідні дні скасовані до кінця дії воєнного стану, то сума заробітної плати ділить на 365 календарних днів.

Нарахована сума відпускних підлягає оподаткуванню ЄСВ, ПДФО і військовим збором на загальних підставах. Виплата відпускних проводиться на зарплатні картки працівників підприємства. Бухгалтерські проводки при цьому складаються аналогічні до нарахування, оподаткування та виплати заробітної плати.

Працівники мають право розбивати щорічну оплачувану основну відпустку на частини, але при умові, що одна з таких частин буде не менше 14 календарних днів. Також, вони можуть замість частини днів відпустки отримати грошову компенсацію, але 24 календарних дні відпустки працівники мають отримати обов'язково. Заборонено відшкодовувати невикористані дні відпустки грошовою компенсацією для неповнолітніх.

На час дії воєнного стану в Україні суб'єктам господарювання дозволено, за заявою працівника, надавати йому неоплачувану відпустку без обмеження по тривалості такої відпустки. Обмеження в 60 днів у рік по такій відпустці є лише для працівників, що виїхали за кордон, та внутрішньопереміщених осіб. Обов'язковою умовою такої відпустки є зазначення причини надання та погодження терміну з керівництвом ДП «Колківське ЛГ».

При звільненні працівника з роботи, в день звільнення, йому виплачується відшкодування за невикористані дні відпустки ( з розрахунку 2 календарних дні за 1 повністю відпрацьований місяць), а також заробітна плата за фактично відпрацьовані дні. Оподаткування даних виплат здійснюється на загальних підставах.

Якщо загалом оцінити систему організації обліку, то слід відмітити, що вона є достатньо великою та розгалуженою, оскільки даний суб'єкт господарювання сплачує велику кількість податків та зборів. Основні форми податкової та фінансової звітності, що подає ДП «Колківське ЛГ» подано у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7. – Основні форми податкової та фінансової звітності, що подає  
ДП «Колківське ЛГ» у 2023 році

Назва звіту	Нормативний акт, який затверджує форму бланка	За який період звіт	Граничний термін подання
Баланс	НПСБО 1	Квартал, рік	Квартальна – 30 днів після завершення звітного кварталу, річна – до 28 лютого року наступного за звітним
Звіт про фінансові результати	НПСБО 1	Квартал, рік	Квартальна – 30 днів після завершення звітного кварталу, річна – до 28 лютого року наступного за звітним
Звіт про рух грошових коштів	НПСБО 1	Рік	До 28 лютого року наступного за звітним
Звіт про власний капітал	НПСБО 1	Рік	До 28 лютого року наступного за звітним
Примітки до фінансової звітності	Наказ Мінфіну від 29.11.2000р. № 302	Рік	До 28 лютого року наступного за звітним
Декларація з податку на прибуток	Наказ Мінфіну від 20.10.2015р. № 897	Квартал, рік	Квартальна – 40 днів після завершення звітного кварталу, річна – 60 днів після завершення звітного року
Декларація з податку на додану вартість	Наказ Мінфіну від 28.01.2016р. № 21	Місяць	20 днів після завершення звітного місяця
Об'єднана звітність з ПДФО та ЄСВ (Податковий розрахунок)	Наказ Мінфіну від 15.12.2020р. № 773	Квартал	40 днів після завершення звітного кварталу
Податкова декларація з рентної плати	Наказ Мінфіну від 15.02.2022р. № 79	Квартал	40 днів після завершення звітного кварталу
Декларація з земельного податку	Наказ Мінфіну від 16.06.2015р. № 560	Рік	До 20 лютого року наступного за звітним

*Джерело: власна розробка автора.*

Подача всіх вище зазначених форм звітності відбувається в електронному форматі за допомогою програми «М.Е.Дос». Обов'язок по вірному формуванню та вчасному поданню звітних форм лежить на головному бухгалтеру підприємства.

Окрім податкової та фінансової звітності ДП «Колківське ЛГ» подає ще таку обов'язкову форму звітності як статистичну. Статистична звітність – це звітність, яку складають суб'єкти господарювання для надання інформації органам державної статистики задля оцінки стану та перспектив розвитку економіки країни та планування макроекономічних показників. Форми статистичної звітності підприємства та періодичність її подання зазначені у таблиці 2.8.

Таблиця 2.8. – Форми статистичної звітності та періодичність їх подання ДП «Колківське ЛГ»

Індекс і періодичність статистичної форми	Найменування форми державного статистичного спостереження
1-П-НПП (річна)	Звіт про виробництво та реалізацію промислової продукції
1 (квартальна)	Баланс
2 (квартальна)	Звіт про фінансові результати
3 (квартальна)	Звіт про рух грошових коштів
4 (квартальна)	Звіт про власний капітал
5 (річна)	Примітки до фінансової звітності
1 ПВ (квартальна)	Звіт з праці
3 Борг (квартальна)	Звіт із зарплати
3-лг (річна)	Звіт про виробництво та реалізацію продукції лісового господарства, відтворення та захист лісів

*Джерело: власна розробка автора.*

У разі неподання статистичної звітності підприємством, до нього може застосовуватись відповідальність у вигляді накладення штрафу. Окрім того, відповідно до статті 186-3 Кодексу України про адміністративні правопорушення (КУпАП) передбачається також відповідальність «за подання недостовірних статистичних звітів, подання їх не в повному обсязі, не за формою, передбаченою звітно-статистичною документацією, чи із запізненням; незабезпечення належного стану первинного обліку; порушення порядку ведення Єдиного державного реєстру підприємств і організацій України. Так, вчинення будь-якого з вищевказаних правопорушень тягне за собою накладення штрафу на громадян – від трьох до п'яти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, на посадових осіб та громадян-суб'єктів

підприємницької діяльності – від десяти до п'ятнадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. У разі повторного вчинення аналогічного правопорушення протягом року, суб'єкт притягується до відповідальності у вигляді накладення штрафу від п'яти до десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, посадові особи та громадяни – суб'єкти підприємницької діяльності – від п'ятнадцяти до двадцяти п'яти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян» [42].

Відповідальність за вчасне подання статистичної звітності та достовірність показників у ній також лежить на головному бухгалтеру підприємства.

### **2.3. Оподаткування заробітної плати працівників лісового господарства**

Ефективне оподаткування заробітної плати працівників на підприємстві повинно забезпечувати адекватне надходження податків для фінансування різних галузей держави, а також стимулювати економічну активність та розвиток бізнесу. Основними завданнями ефективного оподаткування оплати праці є:

- розробка прозорої системи оподаткування, яка враховує різні рівні доходів та спрощує процес сплати податків;
- розподіл податкового навантаження відповідно до можливостей та доходів працівників;
- уникання випадків ухилення від сплати податків та недекларування доходів;
- встановлення адекватних податкових ставок, які не обтяжуватимуть бізнес та не обмежуватимуть його розвиток;
- впровадження податкових пільг та стимулів для привертання інвестицій та створення нових робочих місць;

- забезпечення сталого податкового середовища, яке не зазнає частих змін та несподіваних податкових обтяжень;
- розробка системи соціальних виплат та допомоги, які зменшують соціальну нерівність;
- впровадження ефективної системи збору податків та контролю за правильністю їх нарахування;
- врахування міжнародних стандартів та трендів у податковій політиці.

Ефективне оподаткування має балансувати між цими завданнями для досягнення гармонійної та стабільної податкової системи.

Оподаткування оплати праці на ДП «Колківське ЛГ» здійснюється у відповідності до чинного законодавства. Для обліку цих операцій на підприємстві використовують наступні рахунки обліку:

- 6415 «Податок на доходи фізичних осіб»;
- 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» – для обліку нарахування та виплати військового збору;
- 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування» – для обліку нарахування та виплати ЄСВ.

По кредиту даних рахунків відображається збільшення зобов'язань поданих податках та зборах, а по дебету – їх сплату на відповідні рахунки у Держказначействі.

Нарахування ЄСВ на заробітну плату працівника здійснюється за ставками 22 % (основна ставка внеску) та 8,41 % (для працівників-інвалідів, що працюють на підприємстві). ЄСВ сплачує зі своїх коштів роботодавець, заробітна плата працівника не зменшується.

Нарахована заробітна плата працівника зменшується на суми утриманих із неї ПДФО та військового збору.

ПДФО утримується за основною ставкою 18 %. Інколи на підприємстві працівникам частина заробітної плати, за їх заявою, видається продукцією підприємства (деревина, дрова, саджанці дерев, дошки тощо). Такий випадок

класифікується як отримання працівником «додаткового блага». У даній ситуації застосовується «негрошовий коефіцієнт ПДФО» – 1,21951. На таке значення множиться сума виданого доходу у натуральній формі після чого вона підлягає оподаткуванню ПДФО за звичайною схемою.

ПДФО та військовий збір, при отриманні такого «блага», повинні бути сплачені протягом 3 робочих днів після дня надання «додатково блага» або не пізніше 30 календарних днів після закінчення місяця у якому таке благо було нараховано.

Надання «додаткового блага» працівнику також підлягає оподаткуванню ПДВ, оскільки безоплатна передача матеріальних цінностей працівнику прирівнюється до операції із постачання товарів. Тому, при видачі працівникам в рахунок заробітної плати власної продукції на ДП «Колківське ЛГ» формується податкова накладна на «умовний продаж» на звичайну ціну такої продукції. Така податкова накладна має бути зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН) у терміни відповідно до чинного законодавства.

При розрахунку сум заробітної плати до виплати на підприємстві є випадки застосування ПСП. Це ситуації коли у працівників підприємства є двоє та троє неповнолітніх дітей. В такій ситуації сума доходу до якого може застосовуватись ПСП обчислюється як прожитковий мінімум працездатної особи станом на 1 січня звітного року (2684 грн. у 2023 році ) помножити на 1,4 та заокруглити до найближчих десяти гривень і потім помножити на кількість неповнолітніх дітей працівника.

Для застосування ПСП працівник ДП «Колківське ЛГ» пише заяву на ім'я керівництва про її застосування. До заяви обов'язково додаються копії свідоцтва про народження усіх неповнолітніх дітей працівника. Право на застосування ПСП має лише один із батьків.

ПСП враховується при обчисленні заробітної плати працівника за другу половину місяця. У першій половині місяця цього не роблять оскільки ще

точно не відомі суми оплати праці, що будуть сумарно за місяць нараховані працівнику і чи він матиме право на таку пільгу.

Обчислюючи суму ПДФО, що має бути стягнута з працівника за другу половину місяця, бухгалтер по заробітній платі зменшує на суму ПСП розмір оподаткованого доходу найманого співробітника підприємства. Таким чином зменшується сума податку, що буде стягнута з працівника, і збільшується сума заробітної плати, що він отримає на свою банківську картку за даний період.

ПСП враховується лише при розрахунку сум зобов'язань по ПДФО. При обчисленні сум ЄСВ та військового збору, за звітний, період дана пільга до уваги не береться.

Військовий збір із заробітної плати працівників стягується за єдиною ставкою 1,5 %. Його сплата проводиться платіжними дорученнями через банк під час виплати заробітної плати працівникам.

Звітною формою щодо оподаткування доходів працівників є Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платника податків-фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску або по інакшому «Об'єднана звітність».

Об'єднана звітність подається щокварталу протягом 40 календарних днів після завершення звітного кварталу. На відміну від інших квартальних податкових декларацій, після подачі яких суб'єкт господарювання зобов'язаний протягом 10 календарних днів після граничного терміну подання заплатити податкове зобов'язання зазначене у звітові, тут сплати ніякої не відбувається оскільки вона вже відбулась при виплаті заробітної плати.

У самому звіті зазначається загальна інформація про подавача, період за який подається звіт, перелік додатків, що подаються разом зі звітом, далі в розрізі місяців кількість сторінок на яких вони подаються, кількість працюючих чоловіків, жінок, інвалідів, загальні суми нарахованого доходу, сума нарахованого ЄСВ в розрізі ставок та типів нарахувань тощо.

До власне самого звіту ДП «Колківське ЛГ» подає три додатки:

– Д1 – «Відомості про нарахування заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) застрахованим особам» – тут зазначаються суми нарахованої заробітної плати працівникам та суми нарахованого та сплаченого ЄСВ;

– 4ДФ – «Відомості про суми нарахованого доходу, утриманого та сплаченого податку на доходи фізичних осіб та військового збору» – тут зазначаються суми нарахованого доходу фізичним особам (як власним працівникам так і фізичним особам-підприємцям та звичайним фізичним особам) та суми утриманих з них ПДФО та військового збору;

– Д5 – «Відомості про трудові відносини осіб та період проходження військової служби» – тут зазначаються працівники, що були прийняті або звільнені з роботи протягом звітного періоду, а також працівники, що в даний час проходять службу в ЗСУ.

Як вже зазначалось вище додатки Д1 та 4ДФ подаються окремо за кожен місяць.

У додатку Д1 зазначається прізвище, ім'я та по батькові працівника, його ПІН, кількість днів, що працівник перебував на роботі або у відпустці без збереження заробітної плати, сума нарахованого ЄСВ та чи є цей суб'єкт господарювання його основним місцем роботи.

Додаток 4ДФ складається з трьох розділів:

– Розділ I «Персоніфіковані дані про суми нарахованого (виплаченого) на користь фізичних осіб доходу та нарахованих (перерахованих) до бюджету податку на доходи фізичних осіб та військового збору»;

– Розділ II «Зведені дані про оподаткування процентів, виграшів (призів) у лотерею, сільськогосподарську продукцію»;

– Розділ III «Розгорнута інформація про бюджетні гранти».

З точки зору звітування щодо оподаткування доходів працівників головну роль відіграє Розділ I даної форми. У ньому зазначається лише ПІН фізичної особи (власного працівника або фізичної особи підприємцю якому у звітному місяці був нарахований або виплачений дохід), у розрізі доходів (кожному типу отриманого доходу присвоєно свій власний тризначний код) зазначається

нарахована сума доходу та сума ПДФО і військового збору, що утримана з нього. Якщо дохід виплачується фізичній особі-підприємцю, то ставиться код 157 і ПДФО та військовий збір не утримуються з таких доходів. Також в даній формі зазначається чи має особа, що отримує дохід, право на ПСП в даному місяці.

Додаток Д5, на відміну від попередніх, подається лише підсумком за квартал. По кожному із звільнених чи прийнятих на роботу працівників зазначається інформація щодо дати звільнення чи прийняття, стаття та пункт законодавчого акту у відповідності до якого відбулось звільнення, номер наказу при прийнятті чи звільненні тощо.

Формується даний звіт на ДП «Колківське ЛГ» бухгалтером по заробітній платі. Потім цей звіт перевіряє головний бухгалтер і після перевірки, за допомогою програми «М.Е.Дос», подає його у електронній формі до ГУ ДПС у Волинській області. Якщо у звіті система електронного контролю не виявила помилок, то підприємство отримує Квитанцію № 2 із зазначення результату обробки «Пакет прийнято відповідно до отриманого результату обробки від Пенсійного фонду України». Інакше – надсилається квитанція із зазначеним переліком виявлених помилок.

Якщо звіт не прийнятий, то підприємство зобов'язане виправити зазначені помилки та знову його подати за звітний квартал. При поданні у строк коли ще не пройшов граничний термін звіт подається за типом «Звітний новий», якщо граничний термін вже пройшов – «Уточнюючий». При поданні за типом «Уточнюючий» підприємство вже повинно сплатити штрафні санкції, відповідно до чинного законодавства, за порушення термінів подання звітних форм.

Оцінюючи загалом існуючу систему організації оподаткування оплати праці на ДП «Колківське ЛГ» варто відмітити логічність її побудови та дотримання встановлених законодавством норм. Відсутні випадки недотримання мінімальної заробітної плати, неоподаткування виплачених доходів чи ухиляння від сплати податків. До певних недоліків роботи можна

віднести використання застарілих форм первинних документів при нарахуванні сум заробітної плати.

## **Висновки до розділу 2**

На основі вищезазначеного можна зробити наступні висновки:

1. Обсяги рубок лісу та заготовленої деревини у лісогосподарській галузі України в останні роки перебувають приблизно на однаковому рівні. Це зумовлено прийняттям у 2015 році закону, який заборонив вивіз за межі країни необробленої деревини. По вартості виготовленої продукції лісова галузь займає незначну частку в національній економіці – майже на всьому досліджуваному проміжку близько 0,2 %.

2. Для ведення операцій з організації обліку оплати праці на досліджуваному підприємстві призначено окремого працівника – бухгалтера по заробітній платі. До обов'язків даного працівника входить вчасне нарахування заробітної плати найманим працівникам, оподаткування її відповідно до законодавства, формування платежів в системі «Приват 24» для її виплати. Головний бухгалтер підприємства контролює весь цей процес, відправляє в банк платіжні доручення на виплату заробітної плати та подає звітні документи по оплаті праці.

3. Заробітна плата працівників на досліджуваному підприємстві оподатковується у відповідності до чинного законодавства: ЄСВ 22 % (для інвалідів 8,41 %), ПДФО 18 % та військовий збір 1,5 %. Звітною формою по оподаткуванню та виплаті заробітної плати є Об'єднана звітність, яка подається щокварталу. Відповідно до наказу про облікову політику відповідальною особою за дану ділянку є головний бухгалтер підприємства.

### РОЗДІЛ 3

## УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ОПЛАТИ ПРАЦІ У ЛІСОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Розглядаючи загальносвітові тенденції щодо вдосконалення процесу оплати праці, задля якомога швидшого та ефективнішого їх впровадження в Україні, слід зазначити, що вони вже враховують такі елементи як технологічний розвиток, зміни в робочих умовах і суспільній свідомості. Основними напрямками, що будуть впливати на еволюцію систем оплати праці будуть:

1) автоматизація і штучний інтелект – технологічний розвиток призводить до автоматизації багатьох рутинних завдань і змінює спектр робіт. Це вимагатиме перегляду систем оплати праці, щоб визначити, як визначати і винагороджувати роботу, яка раніше виконувалась людьми;

2) гнучкі форми зайнятості – зростаючий інтерес до гнучких форм зайнятості таких як фріланс і відрядна робота, вимагає нових підходів до оплати праці, які б враховували різницю між постійною та тимчасовою роботою;

3) екологічна ініціатива – зростаюча увага до збереження навколишнього середовища може спонукати компанії до впровадження систем оплати, які б винагороджували б працівників за сталість та екологічну ефективність їх дій;

4) зміни у робочому часі – зростаюча популярність гнучких графіків та дистанційної роботи вимагає переосмислення погодинної оплати та оплати за перепрацювання;

5) соціальна відповідальність підприємств – багато компаній зараз акцентують увагу у своїй діяльності на соціальній відповідальності та сталій практиці. Це впливає на способи винагородження працівників, включаючи підвищення оплати за екологічно ефективною роботою;

б) інклюзивність і рівність – забезпечення рівної оплати для всіх працівників, незалежно від статі, віку тощо продовжує бути актуальним і сьогодні;

7) персоналізація оплати – деякі компанії вже впроваджують інноваційні підходи до персоналізації систем оплати, щоб враховувати індивідуальні досягнення, навички і особистий внесок працівників.

Якщо загалом проаналізувати існуючу вітчизняну систему оподаткування оплати праці то слід відмітити, що вона не відповідає основній світовій ідеї оподаткування доходів – «Багатий має платити більше». Тобто, чим більший дохід у найманого працівника, тим вища ставка податку зі свого доходу він має сплачувати.

В Україні ситуація склалась зворотня – у більшості випадків багаті платять менше. Наприклад, згідно Закону України «Про ЄСВ» не оподатковуються місячні доходи працівників у розмірі понад 15 мінімальних заробітних плат станом на 1 січня поточного року (у 2023 році – 100 500 грн.) Тобто, весь дохід до суми у 100 500 гривень підлягає нарахуванню ЄСВ, а все що понад неї – ні. Працівникам з низьким та середнім рівнем доходу буде оподатковуватись вся сума нарахованої заробітної плати, а працівникам з високими заробітними платами лише певна частина. Принцип соціальної справедливості у сплаті податків не дотримується.

Аналогічна ситуація і з ПДФО: для працівників з низькою заробітною платою передбачено застосування ПСП, але сума доходу до якого може застосовуватись дана пільга настільки низька, що практично відсутні випадки її реального використання.

Соціальна справедливість є загальносвітовою цінністю кожного демократичного суспільства. Даний принцип є одним із основних для формування сучасної та ефективної системи оподаткування. Соціальна справедливість в оподаткуванні доходів сприяє покращенню соціальної кооперації, зменшенню нерівності та стимулює розвиток стійкого суспільства. Правильно спроектована податкова система повинна забезпечувати

збалансований розподіл податкового навантаження, зменшуючи напруженість між різними групами населення. Громадяни, які вважають систему оподаткування справедливою, схильні більше довіряти владі та діяти в рамках правового поля, уникаючи випадків ухилення від сплати податків чи недекларування доходів. Справедливий податковий режим сприяє більш ефективному використанню ресурсів, оскільки він не створює зайвих адміністративних чи правових бар'єрів для громадян і підприємств.

Для вирішення питання впровадження принципів соціальної справедливості в діючу систему оподаткування доходів працівників необхідно запровадити диференційовану шкалу оподаткування доходів, яка має широке застосування у розвинутих країнах. Основні позитивні та негативні сторони такої системи наведено в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1. – Позитивні та негативні сторони застосування диференційованої системи оподаткування доходів працівників

Позитивні сторони	Негативні сторони
<ul style="list-style-type: none"> <li>- диференційовані ставки дозволяють враховувати різні рівні заробітної плати, визначаючи оптимальну ставку для кожного доходу;</li> <li>- застосування низьких ставок доходів до низьких заробітних плат є частиною соціальної політики уряду спрямованої на зменшення соціальної нерівності;</li> <li>- сприяння розподілу оподаткування підтримує економічну стабільність у країні, особливо позитивно це впливає на середній клас.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- диференційована система є складною для адміністрування, що викликає збільшення помилок при обчисленні сум податків;</li> <li>- платники з великими доходами намагатимуться уникати оподаткування і приховуватимуть частину з них;</li> <li>- високі податкові ставки на високі доходи може призвести до зниження підприємницької активності та зменшення інвестицій в країну;</li> <li>- неправильне налаштування ставок може викликати викривлення ринку праці та недостатньої мотивації для працівників.</li> </ul>

Важливо враховувати, що успішність впровадження диференційованих ставок оподаткування залежить від ефективності їхнього використання, адміністрування та взаємодії з іншими елементами податкової системи і соціально-економічною політикою уряду.

Ми вважаємо, що в Україні доцільно впровадити диференційовану систему оподаткування оплати праці найманих працівників з прив'язкою до значення мінімальної заробітної плати станом на 1 число місяця у якому

відбувається нарахування доходу. На нашу думку при побудові такої системи недоцільно спиратись на фіксовані значення сум доходу, оскільки вони з часом піддаватимуться інфляційному впливу і вже не нестимуть того значення, яке в них закладатиметься при створенні.

Розроблену систему диференційованого оподаткування доходів працівників подано у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2. – Диференційована система оподаткування доходів найманих працівників в Україні (пропозиція)

Розмір доходу	Ставка ПДФО
до мінімальної заробітної плати (МЗП) * 1,2	не оподатковується
від МЗП * 1,2 до МЗП * 1,5	10 %
від МЗП * 1,5 до МЗП * 2,0	15 %
від МЗП * 2,0 до МЗП * 3,0	18 %
від МЗП * 3,0 до МЗП * 5,0	20 %
від МЗП * 5,0	25 %

Впровадження даної соціально справедливої диференційної системи оподаткування дасть можливість зменшити тягар оподаткування ПДФО з найбільш необхідних робітників та перекласти його на доходи найбільш заможних верств населення.

Для підвищення якості процесу організації облікового процесу оплати праці на ДП «Колківське ЛГ» пропонуємо розробити та затвердити на підприємстві графік документообігу первинних документів з обліку розрахунків з оплати праці, який міг би посилити систему внутрішнього контролю на підприємстві. Графік документообігу дозволить оптимізувати шляхи обробки первинного документа від початку його створення до передачі в архів, окреслити терміни обробки первинних документів щодо обліку розрахунків з оплати праці.

Графік документообігу повинен бути обов'язковим додатком до наказу про облікову політику підприємства, а його використання контролюватися головним бухгалтером підприємства. Запропонована форма графіку документообігу первинних документів з організації обліку оплати праці на ДП «Колківське ЛГ» наведена у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3. – Графік документообігу первинних бухгалтерських документів з оплати праці на ДП «Колківське ЛГ»

Назва документу	Ким складений	Документи на основі яких складається	Період складання	Місце передачі	Місце зберігання
Табель обліку використання робочого часу	відділ кадрів	Табельний облік, листи непрацездат., довідки	Щоденно в робочі дні	бухгалтерія	бухгалтерія
Наказ про прийняття на роботу	відділ кадрів	Заява працівника	Не пізніше першого робочого дня	відділ кадрів, бухгалтерія	Відділ кадрів
Особова картка	відділ кадрів	Наказ про прийняття працівника, анкетні дані працівника	Одразу після прийняття працівника	відділ кадрів	Відділ кадрів
Штатний розклад	відділ кадрів	Тарифно-кваліфікаційний довідник робіт та професій, тарифна сітка, організаційна структура	На дату створення організації та введення змін	відділ кадрів, бухгалтерія	Відділ кадрів
Наказ про переведення на іншу роботу	відділ кадрів	Заява працівника	При переводі працівника	відділ кадрів	Відділ кадрів
Наказ про надання відпустки	відділ кадрів	Заява працівника	За три дні до початку відпустки	відділ кадрів, бухгалтерія	Відділ кадрів
Графік відпусток	відділ кадрів	Заява працівника	Щорічно не пізніше 5 січня	відділ кадрів, бухгалтерія	Відділ кадрів
Наказ про припинення трудового договору	відділ кадрів	Заява працівника	Не пізніше останнього робочого дня	відділ кадрів, бухгалтерія	Відділ кадрів
Розрахунково-платіжна відомість	Бухгалтер	Табель обліку використання робочого часу	За три дні до виплати заробітної плати	Бухгалтерія	Каса
Платіжна відомість	Бухгалтер	Розрахункова відомість	За день до видачі зарплати	Каса	Каса

Ведення обліку всіх витрат на оплату праці сумарно на 661 рахунку «Розрахунки за заробітною платою» ускладнює роботу бухгалтера по заробітній платі у ДП «Колківське ЛГ». Для оптимізації даного напрямку роботи ми пропонуємо створити для даного субрахунку додаткові аналітичні рахунки у розрізі напрямків виплати доходів працівникам підприємства. Ми пропонуємо використовувати наступні аналітичні рахунки:

– 6611 «Розрахунки по основній заробітній платі»;

- 6612 «Розрахунки по додатковій заробітній платі»;
- 6613 «Розрахунки по відпускним»;
- 6614 «Розрахунки по іншим виплатам працівникам».

Таке впровадження дозволить здійснювати більш якісний контроль за складовими елементами системи оплати праці на ДП «Колківське ЛГ» і підвищить ефективність облікової роботи по цій ділянці.

### **Висновки до розділу 3**

Для підвищення ефективності організації облікового процесу в лісогосподарських підприємствах запропоновано до впровадження графік документообороту первинних документів з оплати праці. Його застосування дозволить оптимізувати шляхи та терміни обробки первинного документа від початку його створення до передачі в архів. Даний графік доцільно включити до додатків наказу про облікову політику підприємства.

## ВИСНОВКИ

На основі проведеного дослідження процесу організації обліку та оподаткування оплати праці на деревообробних підприємствах можна зробити наступні висновки:

1. Доведено, що на сьогоднішній день оплата праці відіграє вагомий роль у формуванні ефективної системи управління підприємством та підвищення продуктивності та прибутковості його діяльності загалом. Заробітній платі притаманні наступні функції: відтворювальна, стимулююча, регулююча, соціальна, структурна, захисна та інші. Постійний розвиток та ускладнення ринкових відносин вимагає нових підходів та вдосконалення існуючих форм та методів оплати праці найманих працівників.

2. Основними нормативними актами, що регулюють оплату праці в Україні, є Кодекс Законів про Працю та Закон України «Про оплату праці». Відповідно до даних положень заробітна плата, що виплачується найманому працівнику, не може бути менше мінімально затвердженого розміру (6700 грн. в 2023 році), виплачуватись чітко у зазначені у внутрішніх документах дні не рідше двох разів на місяць, між виплатами не може бути більш 16 днів, а затримка з виплатою може бути не більше 7 днів.

3. Головними особливостями лісового господарства, що мають суттєвий вплив на побудову облікового процесу на підприємствах галузі, є повна залежність від природних ресурсів – лісів. Організуючи облік в підприємствах лісового господарства необхідно враховувати екологічний аспект діяльності, тривалий час на вирощування готової продукції, сезонність характеру роботи і залежність від погодних умов, необхідність постійного проведення лісовідновлювальних робіт тощо. Готова продукція лісового господарства не підлягає тривалому зберіганню та повинна відповідати жорстким критеріям якості.

4. До введення в дію заборони на експорт необробленої деревини обсяги заготівлі лісосировини мали постійну тенденцію до зростання, однак після

зазначених змін у законодавстві цей показник залишається на одному рівні уже протягом тривалого часу. У загальнонаціональному ВВП та у частці зайнятого населення підприємства лісового господарства грають незначну роль. Однак, останніми роками суттєво зростає частка лісопродукції у національному експорті.

5. Для організації та ведення обліку оплати праці в лісогосподарських підприємствах виділяють окремого працівника в штаті бухгалтерії – бухгалтер по заробітній платі. На основі колективного договору даний працівник здійснює нарахування заробітної плати найманим працівникам, проводить обчислення сум податків, формує платіжні доручення на сплату сум заробітної плати, ПДФО, ЄСВ та військового збору. Головний бухгалтер підприємства контролює цей процес і здійснює виплату заробітної плати працівникам, сплату податків до бюджету та подає звітність по даній ділянці.

6. Оподаткування оплати праці у досліджуваних лісогосподарських підприємствах відбувається відповідно до чинного законодавства із застосуванням основних ставок ЄСВ 22 %, ПДФО 18 та військового збору 1,5 %. У випадку виплати заробітної плати готовою продукцією підприємства (деревиною, дошками, дровами тощо) до вартості виданої продукції застосовується «негрошовий коефіцієнт» ПДФО 1,21951. Звітною формою по оподаткуванню заробітної плати є Об'єднана звітність, яка подається головним бухгалтером підприємства раз у квартал протягом 40 календарних днів після завершення звітного кварталу.

7. Запропоновано до впровадження аналітичні рахунки до рахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою». Це дасть змогу покращити якість аналітичності отримуваної інформації щодо залишків та оборотів по рахунках. Для підвищення якості процесу організації облікового процесу оплати праці на ДП «Колківське ЛГ» пропонуємо розробити та затвердити на підприємстві графік документообігу первинних документів з обліку розрахунків з оплати праці, який міг би посилити систему внутрішнього контролю на підприємстві. Графік документообігу дозволить оптимізувати

шляхи обробки первинного документа від початку його створення до передачі в архів, окреслити терміни обробки первинних документів щодо обліку розрахунків з оплати праці.

## ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Севастьяненко К.О. (2018). Оплата праці: соціальний, економічний і правовий аспекти. *Право і суспільство*, 5, 110-114.
2. Макарова Г.С. & Хархота І.О. (2021). Економічна сутність та механізм розрахунків з оплати праці на підприємстві. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*, 28, 115-122.
3. Ткаченко О.С., Величко Р.В. Економічна сутність поняття «оплата праці» та підходи до її визначення. Наукові та прикладні аспекти удосконалення обліково-фінансового забезпечення підприємств в умовах нестійкої економіки (з нагоди 100-річчя з часу заснування Дніпровського держ. аграр.-екон. ун-у) : колективна монографія / за заг. ред. І.П. Приходька, О.М. Губарик. – Дніпро : Пороги, 2021. – С. 113-122.
4. Машевська А.А. (2021). Економічна сутність та підходи до визначення «заробітна плата». *Молодий вчений*, 4 (92), 308-313.
5. Балан О.Д. & Савченко Ю.К. (2018). Оплата праці та її соціально-економічні аспекти. *Агросвіт*, 10, 22-26.
6. Martono, S., Khoiruddin, M., & Wulansari, N. A. (2018). Remuneration reward management system as a driven factor of employee performance. *International Journal of Business & Society*, 19.
7. Urbancová H., & Šnýdrová M. (2017). Remuneration and employee benefits in organizations in the Czech Republic. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 65(1).
8. Закон України «Про оплату праці» № 108/95-ВР від 24 березня 1995 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення 15.10.2023р.)
9. Закон України «Про Державний бюджет України на 2023 рік» № 2710-IX від 3 листопада 2022 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2710-20#Text> (дата звернення 15.10.2023р.)

10. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» № 2464-VI від 8 липня 2010 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text> (дата звернення 15.10.2023р.)

11. Податковий кодекс України № 2755-VI від 2 грудня 2010 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 15.10.2023р.)

12. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» № 1621-VII від 31 липня 2014 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1621-18#Text> (дата звернення 15.10.2023р.)

13. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 30 листопада 1999 року URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення 15.10.2023р.)

14. Наказ Міністерства фінансів України «Про внесення змін до Наказу Міністерства фінансів від 13 січня 2015 року № 4» № 773 від 15 грудня 2020 року URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1304-20#Text> (дата звернення 15.10.2023р.)

15. Закон України «Про відпустки» № 504/96-ВР від 15 листопада 1996 року URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення 15.10.2023р.)

16. Постанова Кабінету міністрів України «Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати» № 100 від 8 лютого 1995 року URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/100-95-%D0%BF#Text> (дата звернення 15.10.2023р.)

17. Лісовий кодекс України № 3852-XII від 21 січня 1994 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3852-12#Text> (дата звернення 15.10.2023р.)

18. Дубина М.В. & Зінкевич О.В. (2020). Теоретичні аспекти функціонування та розвитку лісового господарства в Україні. *Бізнес Інформ*, 2, 187-192.
19. Дружинська Н.С. Облік лісових ресурсів: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2018. 22с.
20. Обліково-аналітичне забезпечення управління раціональним лісокористуванням: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. К., 2018. 271с.
21. Лисичко А.М. Економічний аналіз лісогосподарської діяльності: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Житомир, 2018. 23с.
22. Дзюбенко О.М. Економічний аналіз фінансового потенціалу лісогосподарських підприємств: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Житомир, 2018. 23 с.
23. Сторожук Т.М. & Дружинська Н.С. (2018). Організація електронного обліку продукції лісового господарства деревного походження. *Економічний вісник. Серія: Фінанси, облік, оподаткування*, 2, 206-212.
24. Лебедевич, С.І., & Ціцяла, В.О. (2018). Актуальні проблеми організації обліку необоротних активів екологічного спрямування лісогосподарського підприємства. *Науковий вісник НЛТУ України*, 28, 65-67.
25. Боцула, О. І. (2018). Сучасні проблеми обліку та використання земель лісогосподарського призначення в Україні. *Бізнес-навігатор*, (3-2), 65-69.
26. Гаврилюк, О. О., & Костюкевич, В. В. (2019). Зарубіжний досвід оподаткування підприємств лісового господарства. *Економічні науки. Облік і фінанси*, 1(16 (61)), 37-43.
27. Голячук, Н. В. (2019). Удосконалення обліку фінансових результатів діяльності лісогосподарських підприємств. *Економічні науки. Облік і фінанси*, 1(16 (61)), 44-54.
28. Лепетан, І. М. (2019). Бухгалтерський облік активів підприємства: екологічний вектор. *Агросвіт*, (12), 28-38.

29. Здирко Н.Г. & Дриманова Л.М. (2022). Класифікація та оцінка продукції лісівництва для потреб бухгалтерського обліку. *Інвестиції: практика та досвід*. 11-12, 26-31.
30. Полятикіна Л.І. (2023). Актуальні питання обліку і оподаткування функціонування лісового господарства. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*, № 46, 58-61.
31. Дружинська Н.С. & Сторожук Т.М. (2023). Земельні ділянки як об'єкти бухгалтерського обліку та елементи звітності лісогосподарських підприємств. *Scientific notes of Lviv University of Business and Law*, (36), 14-22.
32. Гаркуша С.А. & Михайленко А.Н. (2018). Облік готової продукції на підприємствах лісового господарства: особливості та ключові аспекти організації. *Інфраструктура ринку*, 25, 861-866.
33. Дриманова Л.М. (2023). Особливості бухгалтерського обліку недеревної продукції лісового господарства в Україні. *Агросвіт*, 11, 52-58.
34. Рева Р.В. (2023). Особливості організації оплати праці у лісогосподарських підприємствах. *Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки: матеріали XV Міжнар. наук.-практ. конф. (4 листопада 2023 р) / відп. ред. В.В. Чудовець. Вип. 17. Луцьк: ВІП Луцького національного технічного університету, 2023. С. 225-226.*
35. Zhurakovska, I., Sydorenko, R., Fuhelo, P., Khomenko, L., Sokrovolska, N. (2021). The impact of taxes on the reproduction of natural forest resources in Ukraine. *Independent Journal of Management & Production*, 12(3), 108-122.
36. Сидоренко Р.В. & Кашик Ю.В. (2018). Організація облікового процесу витрат лісових господарств за вітчизняними та міжнародними стандартами. *Економічні науки. Облік і фінанси*, 1(15 (57)), 189-198.
37. Жураковська І.В. & Чудовець В.В. (2018). Облікове забезпечення діяльності підприємств лісової галузі: стан та перспективи. *Облік і фінанси*, 2, 11-15.

38. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про особливості державного регулювання діяльності суб'єктів підприємницької діяльності пов'язаної з реалізацією та експортом лісоматеріалів» щодо тимчасової заборони експорту лісоматеріалів у необробленому вигляді» № 325-VIII від 09.04.2015р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/325-19> (дата звернення 15.10.2023р.).

39. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами членами, з іншої сторони ратифікована Законом України № 1678-VII від 16 вересня 2014 року. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text) (дата звернення 15.10.2023р.).

40. Сайт Державної служби статистики України URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення 15.10.2023р.).

41. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України № 124 від 14 травня 2013 року. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/FN011487> (дата звернення 14.10.2023р.).

42. Кодекс України про адміністративні правопорушення № 8073-X від 7 грудня 1984 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80732-10#Text> (дата звернення 15.10.2023р.).