

Волошан І.Г.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку
Харківський національний економічний університет ім. С. Кузнеця

Чухлєбова Т.О.

викладач кафедри бухгалтерського обліку
Харківський національний економічний університет ім. С. Кузнеця

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ В СИСТЕМІ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННІ

У статті проведено дослідження сутності заробітної плати, її види та форми. Розглянуто первинні документи, що відображають результати праці. Визначено основні правила бухгалтерського обліку оплати праці та її оподаткування.

Ключові слова: заробітна плата; первинні документи; облік заробітної плати; оподаткування; відображення даних про оплату праці у звітності.

Волошан И.Г., Чухлєбова Т.А. ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА РАСЧЁТОВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА В СИСТЕМЕ УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИИ

В статье проведено исследование сущности заработной платы, ее виды и формы. Рассмотрены первичные документы, отражающие результаты труда. Определены основные правила бухгалтерского учета оплаты труда и ее налогообложения.

Ключевые слова: заработная плата; первичные документы; учет заработной платы; налогообложение; отображение данных об оплате труда в отчетности.

Voloshan I.G., Chukhlebova T.O. ORGANIZATION AND METHOD OF CALCULATION WAGES IN ACCOUNTING SYSTEM AND TAXATION

In the article investigated the essence of wages, its types and forms. Are considered primary documents reflecting the results of labor. Defines the main rules of accounting wages and its taxing.

Keywords: wage; primary documents; accounting of wage; taxation; displaying data of wages in the financial statements.

Постановка проблеми. Заробітна плата – це одна з найскладніших економічних категорій і одне з найважливіших соціально-економічних явищ.

В наш час такі поняття як «найманий працівник», «заробітна плата» стосуються безпосередньо кожної особи. Зацікавленість працівників полягає в тому, що вони мають отримувати таку заробітну плату, яка б задовольнила їх матеріальні і соціальні потреби, відповідала важкості виконуваних робіт і стала гарантом стабільного життя. Проте в сучасному світі дедалі більше ігноруються норми законодавства про оплату праці, зменшуються грошові винагороди, затримується заробітна плата.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання заробітної плати завжди знаходиться в центрі уваги багатьох науковців і всі вони по-різному визначають її сутність. Наприклад, В. Д. Логутін вважає, що оплата праці має розглядатися як сукупність економічних відносин, що відображають спільність та протилежність інтересів роботодавців і найманих працівників. Мельник Т.Г. дає визначення оплати праці як обліково-аналітичної категорії, що характеризує трудовий дохід працівника, який формується під впливом кількості та якості витраченої корисної праці і виплачується працедавцем у вигляді заробітної плати. Колот А. М. зазначає, що оплата праці – це матеріальна винагорода трудового внеску працівника відповідного до кількості і якості праці, яку власник або уповноважений ним орган виплачує робітникові за виконану роботу.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження основних правил щодо організації обліку праці та її оплати в системі бухгалтерського обліку, оподаткування та у складі звітності підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Згідно із Законом України

«Про оплату праці» заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу [1].

Структура заробітної плати складається з наступних її видів:

основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу, згідно з встановленими нормами праці. 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 та компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій;

інші компенсаційні та заохочувальні виплати – це виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами та положеннями, компенсаційні та інші грошові й матеріальні виплати, які не передбачені актами діючого законодавства, або які проводяться понад норми.

Крім видів заробітної плати також виокремлюють форми і системи оплати праці – це перелік певних понять і правил, за допомогою яких встановлюється залежність оплати праці від фактичних результатів (витрат) праці.

Виділяють дві основні форми оплати праці: погодинна – це оплата праці за відпрацьований час (тобто кількість праці визначається відпрацьованим часом); відрядна – це оплата праці за кількість виготовленої продукції, виконаних робіт.

Залежно від форми оплати праці застосовуються різні форми первинних облікових документів для відображення результатів праці. Підставою для нарахування оплати праці працівникам з почасовою оплатою є Табелі обліку використання робочого часу. У таблиці проставляють за датами відпрацьований час, неявки на роботу із зазначенням їх причин. Для відображення завдання та

обліку обсягу фактично виконаних робіт, відпрацьованого часу і нарахування оплати праці у промисловості, будівництві, допоміжних виробництвах, майстернях застосовують Наряд на відрядну роботу (він є двох видів: для бригади та індивідуальний). Крім того, нарахування оплати праці може здійснюватися за Актами приймання виконаних робіт.

Залежно від кінцевої мети, яку бухгалтер ставить перед собою він складає одну з існуючих видів відомостей по зарплаті: розрахунково-платіжну; розрахункову; платіжну. Відомість містить узагальнену інформацію про результати праці у грошовому вимірнику та всі види податків та платежів, що утримуються з заробітної плати працівників.

Податки та платежі, об'єктом оподаткування якими є заробітна плата, поділяються на дві категорії: одні – сплачує підприємство за рахунок власних коштів, інші – утримуються з заробітної плати робітників, а підприємство виступає податковим агентом перераховуючи їх до бюджету (рис. 1)



Рис. 1. Податки та збори, що відносяться до заробітної плати

Єдиний соціальний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – ЄСВ) – консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється в системі загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі. Основні положення, що визначають порядок збору ЄСВ, встановлені Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [2].

Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [2] встановлює два види ставок ЄСВ:

1. ЄСВ, який утримується роботодавцями із сум доходу – 3,6%. Фактичним платником даного виду ЄСВ виступає працівник, якому нараховано заробітну плату, а роботодавець виступає податковим агентом з утримання і перерахування до бюджету вказаної суми ЄСВ.

2. ЄСВ, який підлягає сплаті від суми фонду оплати праці (ФОП). При цьому фонд оплати праці становить всю сукупність виплат зарплатного характеру, таких як: зарплата, компенсації, заохочувальні виплати та інше. Для підприємств ставки ЄСВ диференційовані залежно від виду платника, а також залежно від класів професійного ризику виду діяльності: від 36,76 до 49,7 %.

Базою нарахування ЄСВ є сума нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову зарплату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у т. ч. в натуральній формі, відповідно до Закону про оплату праці [1]. Тобто базою утримання ЄСВ для робітника є нарахована заробітна плата, а базою нарахування ЄСВ для підприємства є загальний фонд оплати праці всіх працівників.

Крім того, Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [2] встановив наступні два поняття: а) максимальна величина бази нарахування ЄСВ – з 2015 року максимальна сума доходу застрахованої особи дорівнює 17 розмірам прожиткового мінімуму для працездатних осіб; б) мінімальний страховий внесок – сума ЄСВ, що визначається розрахунково як множення мінімального

розміру заробітної плати на розмір внеску, встановлений на місяць, за який нараховується заробітна плата (дохід), та підлягає сплаті щомісяця.

Облік ЄСВ відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [3] (далі – Інструкції) здійснюється на субрахунку 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування». За кредитом субрахунку відображаються нараховані зобов'язання за страхуванням, а також одержані від органів страхування кошти, за дебетом – погашення заборгованості та витрачання коштів страхування на підприємстві. Відображення в обліку господарських операцій з нарахування ЄСВ на фонд оплати праці та утримань з заробітної плати наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Бухгалтерський облік нарахування заробітної плати та утримань з неї

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Нараховано заробітну плату працівникам:		
виробництва	23	661
адміністрації	92	661
відділу збуту	93	661
Єдиний соціальний внесок		
Нараховано ЄСВ на фонд оплати праці працівників:		
виробництва	23	651
адміністрації	92	651
відділу збуту	93	651
Утримано ЄСВ з заробітної плати робітників	661	651
Перераховано ЄСВ в бюджет	651	311
Податок на доходи фізичних осіб		
Утримано ПДФО з заробітної плати працівника	661	641
Сплата ПДФО до бюджету	641	311
Військовий збір		
Утримано військовий збір з заробітної плати працівника	661	642
Сплата військового збору до бюджету	642	311
Інші утримання		
Утримано із заробітної плати працівника:		
за виконавчими листами;	661	377
профспілкові внески;	661	377
неповернуті підзвітні суми;	661	372

відшкодування завданих збитків у результаті нестач, втрат від псування цінностей, розкрадання;	661	375
завданих втрат від браку продукції;	661	24
вартість виданих у рахунок оплати праці продукції, наданих послуг	661	70
Виплата заробітної плати		
Перераховано заробітну плату працівнику на банківську картку	661	311
Видано заробітну плату працівнику з каси підприємства	661	301

Нині ЄСВ сплачується на рахунки місцевих податкових інспекцій, з подальшим розподілом між фондами соціального страхування.

Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) – загальнодержавний податок, що стягується з доходів фізичних осіб (громадян – резидентів) і не резидентів, які отримують доходи з джерел їх походження в Україні. Основні положення, що визначають порядок оподаткування ПДФО встановлені Податковим кодексом [4].

При визначенні бази оподаткування ПДФО дохід у вигляді заробітної плати зменшується на суму ЄСВ у частині утримань та на суму податкової соціальної пільги за її наявності. Податкова соціальна пільга застосовується до доходу, нарахованого на користь платника податку як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати), якщо його розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 грн. [4]. На сьогодні податкова соціальна пільга застосовується до бази оподаткування ПДФО, яка менша за 1710 грн. Необхідно зауважити, що в Податковому кодексі наведено різні розміри податкової соціальної пільги для окремих категорій громадян.

Ставка ПДФО щодо доходів у формі заробітної плати становить 15 % бази оподаткування. У разі, якщо загальна сума доходів, отриманих платником податку у звітному місяці, перевищує розмір в 17 мінімальних заробітних плат, встановлених на 1 січня звітного року, ставка податку складає 20% суми перевищення з урахуванням податку, сплаченого за ставкою 15 % [4].

Облік ПДФО відповідно до Інструкції [3] здійснюється на субрахунку 641 «Розрахунки за податками». За кредитом субрахунку відображаються

нараховані платежі до бюджету, за дебетом – належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплата, списання тощо. Відображення в обліку господарських операцій з утримання ПДФО наведено в табл. 1.

Платник ПДФО має право на податкову знижку за наслідками звітного податкового року. До податкової знижки включаються фактично здійснені протягом звітного податкового року платником податку витрати, підтверджені відповідними платіжними та розрахунковими документами [4].

В Податковому кодексі України [4] крім ПДФО передбачено також утримання з заробітної плати військового збору. З 3 серпня 2014 р. набрав чинності Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів» [5], яким, зокрема, встановлено військовий збір. Відповідно до п. 16-1 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу військовий збір встановлюється тимчасово. Платниками збору є особи, визначені п. 162.1 ст. 162 Податкового кодексу: фізичні особи – резиденти, які отримують доходи з джерела їх походження в Україні; фізичні особи – нерезиденти, які отримують доходи з джерела їх походження в Україні; податкові агенти [4].

Ставка військового збору становить 1,5 % від об'єкта оподаткування.

Об'єктом оподаткування військовим збором є: доходи у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами (виграшу в державну та недержавну грошову лотерею, виграшу гравця (учасника), отриманого від організатора азартної гри) без вирахування сум ПДФО, ЄСВ, страхових внесків до Накопичувального фонду, тощо.

Ми вважаємо, що військовий збір слід обліковувати на субрахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами», оскільки окремого рахунка для відображення військового збору в Плані рахунків не передбачено. Відповідно до Інструкції на субрахунку 642 ведеться облік розрахунків за зборами (обов'язковими платежами), які справляються відповідно до чинного

законодавства й облік яких не ведеться на рахунок 65 «Розрахунки зі страхування» [3]. Відображення в обліку господарських операцій з утримання та перерахування військового збору наведено в табл. 1.

Також із заробітної плати працівників можуть здійснюватися інші утримання, а саме: за виконавчими листами; профспілкові внески; неповернуті підзвітні суми; відшкодування завданих збитків у результаті нестач, втрат від псування цінностей, розкрадання завданих втрат від браку продукції; вартість виданих у рахунок оплати праці продукції, наданих послуг; інші утримання згідно із заявами працівників. Відображення в обліку господарських операцій з додаткових утримань з заробітної плати наведено в табл. 1.

Після нарахування заробітної плати та проведення всіх обов'язкових у та інших додаткових утримань, залишок видається робітнику на руки. Заробітна плата до виплати робітнику розраховується за формулою:

$$\begin{array}{ccccccccc} \text{Заробітна} & & \text{Нарахована} & & \text{ЄСВ, що} & & & & & & \\ \text{плата до} & \equiv & \text{заробітна} & = & \text{сплачує} & = & \text{ПДФО} & = & \text{Військо-} & = & \text{Інші} \\ \text{виплати} & & \text{плата} & & \text{робітників} & & & & \text{вий збір} & & \text{утримання} \\ \text{робітнику} & & & & & & & & & & \end{array}$$

Заробітна плата працівникам може виплачуватися готівкою з каси або шляхом перерахування коштів на банківську картку працівника.

Інформаційне забезпечення операцій з оплати праці відображається у складі статистичної, фінансової та податкової звітності.

До складу статистичних форм звітності з обліку використання праці та її оплати належать: Звіт з праці (1-ПВ місячний, квартальний), Звіт про кількість працівників, їхній якісний склад та професійне навчання (6-ПВ).

Звіт з праці (1-ПВ місячний) містить інформацію про: кількість працівників, фонд оплати праці, заборгованість перед працівниками із заробітної плати та виплатах із соціального страхування. Звіт з праці (1-ПВ квартальний) містить дещо інший склад інформації, а саме: кількість працівників, використання робочого часу штатних працівників, склад фонду

оплати праці, розподіл працівників за розмірами заробітної плати, кількість і фонд оплати праці окремих категорій працівників (жінки, зовнішні сумісники та ін.), інформацію про укладання колективних договорів.

Звіт про кількість працівників, їхній якісний склад та професійне навчання (6-ПВ) містить інформацію про: кількість працівників за якісним складом, професійну підготовку працівників у звітному році, підвищення кваліфікації працівників у звітному році.

До складу фінансової звітності, що містить інформацію про оплату праці, належать: Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом). Порядок складання вказаних форм фінансової звітності регламентовано Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [6].

В Балансі (Звіті про фінансовий стан) у статті 1630 «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці» наводяться данні про заборгованість з оплати праці перед працівниками підприємства на дату складання звіту, включаючи депоновану заробітну плату [7]. Ці данні відповідають залишку за кредитом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». У статті 1620 «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» відображається заборгованість підприємства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства (ПДФО, військовий збір) [7]. Ці данні відповідають залишку за кредитом рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами» з аналітичним обліком «ПДФО», «Військовий збір». У статті 1625 «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками зі страхування» відображається сума заборгованості за відрахуваннями на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, а саме нарахування ЄСВ на фонд оплати праці та утриманий ЄСВ з заробітної плати робітників [7]. Ці данні відповідають залишку за кредитом рахунку 65 «Розрахунки зі страхування».

У Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) у рядку 2505

«Витрати на оплату праці» наводяться данні про витрати на оплату праці, які зазнало підприємство у звітному періоді, як елемент операційних витрат. Ці данні відповідають загальній сумі нарахованої заробітної плати за звітний період. Крім того, у статті 2510 «Відрахування на соціальні заходи» наводиться інформація про нарахування ЄСВ на фонд оплати праці, що належить до витрат підприємства.

У Звіті про рух грошових коштів (за прямим методом) інформація про заробітну плату відображається у трьох статтях. У статті 3105 «Витрачання на оплату праці» відображаються витрачені грошові кошти на виплати працівникам заробітної плати, допомоги, винагород. У статті 3110 «Витрачання на оплату відрахувань на соціальні заходи» відображається сума сплаченого ЄСВ у звітному періоді. У статті 3115 «Витрачання на оплату зобов'язань з податків і зборів» відображається загальна сума сплачених до бюджету податків, в тому числі ПДФО та військового збору.

До складу податкової звітності, що містить інформацію про розрахунки з оплати праці належить «Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку». Він містить інформацію про суми нарахованого та виплаченого доходу кожній фізичній особі окремо, суму нарахованого та утриманого ПДФО у кожного окремого працівника, відомості про наявність у робітника права на податкову соціальну пільгу. В окремому розділі наводиться інформація про суму нарахованого та утриманого військового збору.

Висновки з проведеного дослідження. Розгляд нормативних положень, що регулюють питання обліку та оподаткування оплати праці дозволяє зробити висновок, що положення з організації обліку праці та методика розрахунку заробітної плати сформульовані досить чітко.

Серед шляхів вдосконалення системи оплати та стимулювання праці слід визначити: забезпечення зв'язку заробітної плати з виробничими результатами; підвищення значимості премій, доплат і надбавок в структурі фонду оплати праці; зростання реальних доходів населення; вдосконалення соціального

паketу тощо. Вирішення поставлених питань сприятиме не лише покращенню основних показників діяльності підприємств, зростанню продуктивності праці та рентабельності виробництва, але й зниженню рівня плинності кадрів, підвищенню рівня життя і добробуту населення.

Бібліографічний список

1. Закон України «Про оплату праці» : № 108/95-ВР від 24.03.1995 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80>

2. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» : № 2464-VI від 8.07.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/-2464-17?test=AZPMfVYbMbFmAZBsZiTuFSn9HI4R2s80msh8Ie6>

3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затверджена Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/-link1/REG4186.html

4. Податковий кодекс : Закон України № 2755-VI від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

5. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів» від 31.07.2014 р. № 1621-VII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1621-18?test=Gq-sMfB7.apXVAZBEZiTuFSn9HI4R2s80msh8Ie6>

6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затверджено Наказом Міністерства

фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

7. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. №433. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MethodRek/metod_fin_otch_433.aspx