

СЕКЦІЯ 6 ГРОШІ, ФІНАНСИ І КРЕДИТ

УДК 331.2:657

Михайловина С.О.
*кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку й аудиту
Уманського національного університету садівництва*

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ВИПЛАТИ ПРАЦІВНИКАМ У ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

У статті розглянуто питання організації обліку виплат працівникам на підприємстві відповідно до змін нормативно-правових актів. Досліджено структуру виплат працівникам підприємства відповідно до П(С)БО. Висвітлено порядок відображення інформації про виплати працівникам у фінансовій статистичній та податковій звітності підприємства.

Ключові слова: бухгалтерський облік, звітність підприємства, виплати працівникам, єдиний соціальний внесок, податок з доходів фізичних осіб.

Михайловина С.О. ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА И ОТОБРАЖЕНИЯ ИНФОРМАЦИИ О ВЫПЛАТАХ РАБОТНИКАМ В ОТЧЕТНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

В статье рассмотрены вопросы организации учета выплат работникам предприятия в соответствии с изменениями нормативно-правовых актов. Исследована структура выплат работникам предприятия в соответствии с П(С)БУ. Освещен порядок отображения информации о выплатах работникам в финансовой статистической и налоговой отчетности предприятия.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, отчетность предприятия, выплаты работникам, единый социальный взнос, налог с доходов физических лиц.

Mykhailovyna S.O. ORGANIZATION OF ACCOUNTING AND PRESENTATION OF INFORMATION ABOUT COMPENSATION OF EMPLOYEES IN ENTERPRISE REPORTING

The article considers the issues of organizing the accounting of employee compensation at an enterprise according to changes of acts of standards. The structure of compensation of the enterprise employees according to P(S)BA was studied. The order of presenting the information about compensation of employees in the financial statistical and tax reporting of an enterprise was elucidated.

Keywords: accounting, statements, employee benefits, single social contribution tax on personal income.

Постановка проблеми. Характеризуючи сучасний стан організації обліку виплат працівникам на підприємствах, варто зазначити, що нині ця ділянка обліку потребує більш детального дослідження для формування цілісної і ефективної системи розрахунків. Актуальність питання оплати праці, яка має відтворювальну і стимулюючу функції, на фоні зростання соціально-економічної кризи в країні є беззаперечною. Крім того, постійні зміни правової та організаційної бази обліку вимагають від сучасного бухгалтера своєчасного здійснення уточнень як у порядку обліку, так і при відображенні інформації про виплати працівникам у звітності підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження питань організації обліку та звітності виплат працівникам є темою наукових напрацювань В.М. Пархоменка, Б.Ю. Иванова, П.Л. Сука, В.С. Дієперова, Ф.Ф. Бутинця, Т. Мельник, Н.В. Оляднічук, Л.В. Мельянкової, О.П. Левченка, І.М. Бурденка, та інших науковців.

Б.Ю. Пархоменко відмічає важливість інформації як продукту бухгалтерського обліку, що подається у фінансовій звітності, зазначаючи, що вона має бути достовірною, повною та неупередженою [11]. П.Л. Сук, досліджуючи організаційні аспекти обліку праці та її оплати на підприємстві, зазначає, що організація системи оплати праці, яка формує систему обліку оплати праці на підприємстві, повинна мобілізувати працівників на досягнення кращих результатів у роботі, посилювати мотивацію до праці, захищати працівників у результатах своєї роботи,

сприяти підвищенню продуктивності праці, поліпшенню умов праці, зміцненню трудової дисципліни і підвищенню рівня оплати праці [12]. Т. Мельник розглядала вплив нововведень законодавчих та нормативних стосовно розрахунків по поточних виплатах працівникам та їх вплив на облік й звітність цих розрахунків [9]. Н.В. Оляднічук проаналізувала актуальні проблеми обліку розрахунків за виплатами працівникам та обґрунтувала необхідність оптимізації облікових процесів господарських операцій [10].

Відаючи належне напрацюванням науковців, роботи яких присвячені дослідженню питань організації обліку та звітності виплат працівникам, враховуючи суттєві зміни законодавства України, вважаємо за необхідне подальше вивчення цього питання.

Постановка завдання. Метою написання статті є уточнення суттєвості змін нормативно-правового забезпечення відносно організації обліку виплат працівникам та їх вплив при формуванні звітності підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Організація обліку поточних виплат працівникам на підприємствах здійснюється відповідно до нормативно-правових актів, трудових та колективних договорів згідно із Законом України «Про оплату праці» [1].

Основою організації оплати праці є тарифна система, яка включає: тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційні характеристики. Тарифна система оплати праці використовується для розподілу робіт залежно від їх складності, а працівників – залежно від їх кваліфі-

кації та за розрядами тарифної сітки. Вона є основою формування та диференціації розмірів заробітної плати.

Сукупність видів виплат працівникам, які визначено згідно із П(С)БО 26 «Виплати працівникам» [4], формують їх загальну структуру із п'яти категорій (рис. 1):

1) поточні виплати, які включають заробітну плату за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці; виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час); премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу;

2) виплати при звільненні;

3) виплати по закінченні трудової діяльності – це виплати працівникам, які підлягають оплаті після закінчення трудової діяльності;

Програми виплат по закінченні трудової діяльності – це офіційні або неофіційні угоди, згідно з якими підприємство надає виплати по закінченні трудової діяльності одному або кільком працівникам. Залежно від економічної сутності програми виплат по закінченні трудової діяльності поділяються на програми з визначеним внеском і програми з визначеною виплатою;

4) виплати інструментами власного капіталу підприємства, такі зобов'язання визначаються і визнаються згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти» [5];

5) інші довгострокові виплати працівнику (окрім виплат по закінченні трудової діяльності, виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які не підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу [4].

Варто відзначити, що така категорія, як «поточні виплати» займає найбільшу частку у виплатах працівникам і включає [1]: основну заробітну плату (винагорода за виконаву роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування,

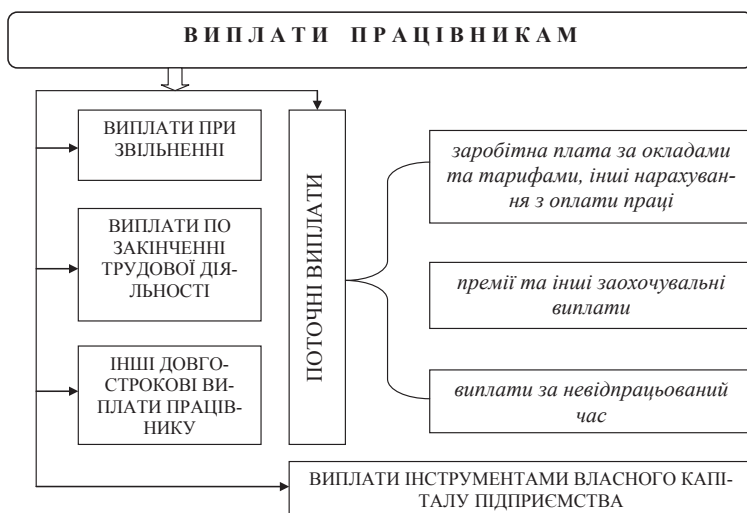


Рис. 1. Структура виплат працівникам підприємства згідно із П(С)БО 26 «Виплати працівникам»

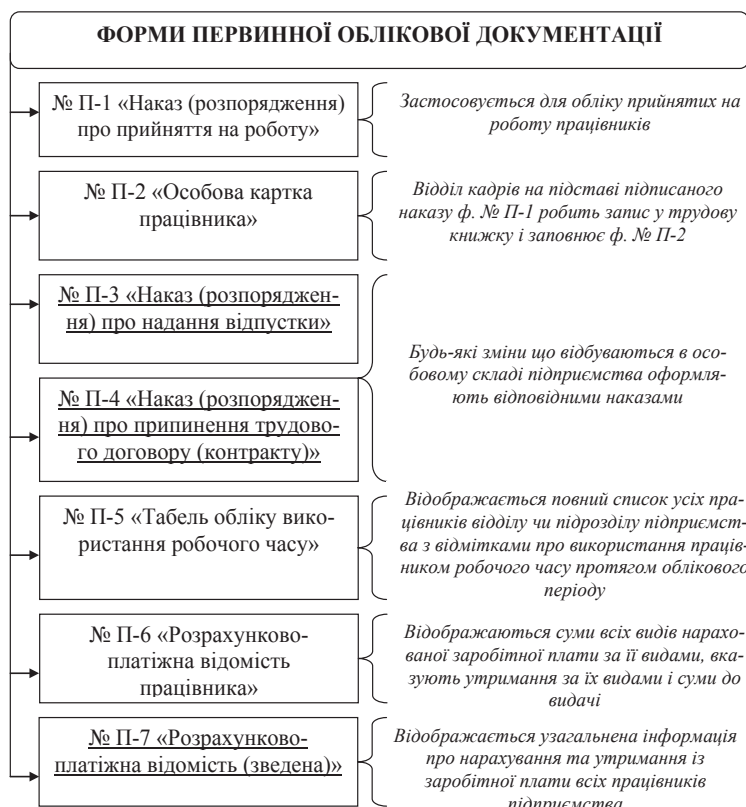


Рис. 2. Типові форми первинної облікової документації зі статистики праці

посадові обов'язки); додаткову заробітну плату (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); інші заохочувальні та компенсаційні виплати (виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми).

Облік розрахунків за виплатами працівникам здійснюється на підставі типових [7] і спеціалізованих форм обліку. З 1 січня 2009 року на підприємствах використовуються такі типові форми первинної облікової документації (рис. 2):

Виплата заробітної плати повинна здійснюватися не менше двох разів на місяць, з проміжком не більше 16 днів. Остаточний розрахунок за відпрацьований місяць має відбутися не пізніше ніж через 7 днів після його закінчення. Виплата за першу половину місяця (сума авансу) не повинна бути менше, ніж оплата за фактично відпрацьований час. Остаточні терміни виплат і процентне співвідношення закріплюються в колективному договорі.

Для узагальнення інформації про розрахунки з персоналом по оплаті праці Планом рахунків передбачено пасивний балансовий рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», який включає три субрахунки:

- 661 «Розрахунки за заробітною платою»;
- 662 «Розрахунки з депонентами»;
- 663 «Розрахунки за іншими виплатами».

Для підприємства заробітна плата працівників є елементом витрат підприємства, які формують собівартість продукції, робіт (послуг). Витрати на оплату праці відображаються з використанням 8 класу «Витрати за елементами» і 9 класу «Витрати діяльності».

Сума виплат працівникам підприємства в обов'язковому порядку оподатковується. Існує два види оподаткування заробітної плати. Першим є нарахування на заробітну плату єдиного соціального внеску, другим є утримання із заробітної плати єдиного соціального внеску, військового збору і податку з доходів фізичних осіб. Нарухування на заробітну плату здійснюється і сплачується за рахунок роботодавця. Утримання із заробітної плати нараховується і сплачується роботодавцем, але проводиться за рахунок працівника.

Відповідно до Плану рахунків облік єдиного соціального внеску здійснюють на рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням». Враховуючи суттєві зміни в порядку нарахувань і утримань єдиного соціального внеску розглянемо такі нововведення детальніше.

З 1 січня 2015 року набрав чинності Закон України від 28 грудня 2014 року № 77-VIII «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо реформування загальнообов'язкового державного соціального страхування та легалізації фонду оплати праці», яким внесено зміни до Закону України від 08 липня 2010 року № 2464 «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування».

ЄСВ включає у себе повний соціальний пакет, який складається з пенсійного страхування (виплата пенсії), страхування на випадок тимчасової втрати працездатності (оплата лікарняних, догляд за дитиною тощо), страхування, пов'язане з виникненням нещасних випадків на виробництві (компенсація повної або часткової втрати працездатності). Його величина залежить від класу професійного ризику, яких передбачено 67 класів, де кожному з класів відповідає певна ставка податку у відсотках. Ставка цього податку перебуває у межах від 36,76% для першого класу до 49,7% для 67 класу. До доходів працюючого інваліда застосовується ставка 8,41%. На допомогу по тимчасовій непрацездатності, допомогу у зв'язку з вагітністю та пологами, допомогу чи компенсацію відповідно до законодавства застосовується ставка у розмірі 33,2%.

Суттєвою зміною є той факт, що при нарахуванні зарплати та грошового забезпечення з 01 січня 2015 року єдиний внесок нараховується для кожної застрахованої особи. Крім того, якщо база нарахування єдиного внеску (крім винагороди за цивільно-правовими договорами) не перевищує розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на місяць, за який нараховується заробітна плата (дохід), сума єдиного внеску розраховується як добуток розміру мінімальної заробітної плати, на ставку єдиного внеску, встановлену для відповідної категорії платника. Тобто сплатити меншу суму єдиного внеску, аніж обчислену від бази у розмірі мінімальної зарплати, буде неможливо.

Але вимога щодо нарахування ЄСВ з мінімальної зарплати не стосується сум утримання ЄСВ. Тобто, як і раніше, утримувати ЄСВ необхідно з фактично нарахованої працівнику заробітної плати (доходу).

Ставку соціального внеску може бути зменшено із застосуванням коефіцієнта 0,4 тобто підприємство

зможє знизити його ставку до 16,4% при нарахуванні зарплати або винагороду за цивільно-правовими договорами.

Не за основним місцем роботи під час нарахування зарплати (доходів) ставки ЄСВ Законом про ЄСВ застосовуються до визначеної бази нарахування незалежно від її розміру без застосування коефіцієнта.

За основним місцем роботи з 1 січня 2015 року при нарахуванні зарплати (доходів) фізособам та/або винагороди за цивільно-правовими договорами ставки ЄСВ застосовуються із коефіцієнтом 0,4 якщо платником єдиного внеску виконуються одночасно такі умови:

1) загальна база нарахування ЄСВ за місяць, за який нараховується зарплата (дохід) та/або винагорода за цивільно-правовими договорами, у 2,5 рази чи більше перевищує загальну середньомісячну базу нарахування єдиного внеску платника за 2014 рік. Якщо загальна база нарахування єдиного внеску не перевищує в 2,5 рази чи більше, загальну середньомісячну базу нарахування єдиного внеску платника за 2014 рік, то платник замість коефіцієнта 0,4 застосовує коефіцієнт, що розраховується шляхом ділення загальної середньомісячної бази нарахування єдиного внеску платника за 2014 рік на загальну базу нарахування єдиного внеску за місяць, за який нараховується заробітна плата (дохід) та/або винагороди, за цивільно-правовими договорами (але в будь-якому випадку коефіцієнт не може бути меншим за 0,4);

2) середня зарплата по підприємству збільшилася щонайменше на 30% порівняно із середньою зарплатою за 2014 рік;

3) середній платіж на одну застраховану особу після застосування коефіцієнта становить не менш ніж 700 грн;

4) середня зарплата по підприємству становить не менше трьох мінімальних зарплат.

Варто зазначити, що коефіцієнт застосовується лише для ставок нарахування ЄСВ, а для утримання ЄСВ – ні.

Утримання із заробітної плати єдиного соціального внеску – це сума, яку працівник зобов'язаний сплатити до відповідних фондів, з будь-якого одержуваного на підприємстві доходу.

Таблиця 1

Відображення даних у фінансовій звітності стану розрахунків по операціях з оплати праці

Назва об'єкта	Номер рахунку	Код рядка
«Баланс (Звіт про фінансовий стан)		
Поточна кредиторська заборгованість за:		
розрахунками з бюджетом (у частині розрахунку з податку на доходи фізичних осіб)	64	1620
розрахунками зі страхування (у частині розрахунку з ЄСВ)	65	1625
розрахунками з оплати праці	66	1630
<i>Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)</i>		
Витрати з оплати праці	23, 91, 92, 93, 94	2050, 2130, 2150, 2180, 2505
Відрахування на соціальні заходи	23, 91, 92, 93, 94	2130, 2150, 2180, 2510

Важливим етапом в обліковому процесі є складання звітності підприємства. Дані про розрахунки за виплатами працівникам відображаються у фінансовій, статистичній, податковій та спеціальній звітності.

У фінансовій звітності інформація, яка стосується витрат на оплату праці, відображається у ф. № 1 «Баланс» (Звіт про фінансовий стан) та ф. № 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід) (табл. 1).

Згідно з проектом плану державних статистичних спостережень на 2015 рік, до органів державної статистики за січень-грудень 2014 року подаються такі форми звітності: № 1-ПВ (місячна) «Звіт з праці», затверджена наказом Держстату від 07.08.2013 № 239; № 1-ПВ (квартальна) «Звіт з праці», затверджена наказом Держстату від 07.08.2013 № 239; № 6-ПВ (річна) «Звіт про кількість працівників, їхній якісний склад та професійне навчання», затверджена наказом Держстату від 05.08.2014 № 224; № 9-ДС (річна) «Кількісний та якісний склад державних службовців і посадових осіб місцевого самоврядування», затверджена наказом Держстату від 05.08.2014 № 224; № 1-РС (один раз на чотири роки) «Звіт про витрати на утримання робочої сили» – подається за формою, затвердженою наказом Держстату України від 07.08.2014 № 227.

Починаючи з січня та упродовж 2015 року подаються такі форми звітності: № 1-ПВ (місячна) «Звіт з праці», затверджена наказом Держстату України від 07.08.2013 № 239; № 1-ПВ (квартальна) «Звіт з праці», затверджена наказом Держстату України від 05.08.2014 № 224.

До податкової звітності належить ф. 1ДФ «Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку». Податковий розрахунок подається окремо за кожний квартал (податковий період) протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу до органу державної фіскальної служби України. Окремий податковий розрахунок за календарний рік не подається.

Міністерство фінансів України наказом від 13.01.2015 року № 4 затвердило нову форму 1ДФ, яка вступає в дію з 01.04.2015 року і буде подаватися до органів державної фіскальної служби України як звіт за I квартал 2015 року.

Звіт складається із двох частин у розділі I відображають «Суми доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і суми утриманого з них податку» у розділі II «Оподаткування процентів, вигравшів (призів) у лотерею та військовий збір». Законодавці у 2015 році не тільки продовжили сплату військового збору за ставкою 1,5% (п.161 підроз.10 перехідних положень ПКУ) [2], але і розширили список доходів які обкладаються таким податком (всі доходи, визначені ст. 163 ПКУ) [2].

До спеціальної звітності, яка стосується виплат працівникам підприємства, належить звіт з Єдиного соціального внеску. Враховуючи нові правила нарахування ЄСВ у 2015 році, Міністерство фінансів України наказом від 14.04.2015 року № 435

затвердило Порядок формування та подання страховальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Нова форма звіту буде подаватися за травень 2015 року.

Отже, зміни деяких законодавчих актів України мають на меті стимулювати легалізацію роботодавцями фонду оплати праці, через ослаблення умов, виконання яких дасть можливість суттєво знизити витрати на сплату єдиного соціального внеску.

Витрати сільськогосподарських підприємств на оплату праці є одним із головних елементів витрат, які пов'язані практично з усіма видами діяльності підприємства. Тому організація обліку виплат працівникам є не тільки важливою ділянкою у системі обліку підприємства, а і ключовим фактором довгострокового розвитку, що забезпечить конкурентоспроможність суб'єкта господарювання на ринку.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Закон України «Про оплату праці» від 24.03.95 р. № 109/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/108>.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
4. П(С)БО 26 «Виплати працівникам» від 28.10.2003 р. № 601 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show>.
5. П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» від 30.11.2001 р. № 559 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>.
6. Про затвердження Порядку формування та подання страховальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 14.04.2015 № 435. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0460-15>.
7. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці : Наказ Державного комітету статистики України від 08.12.2008 № 489 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ukrstat.gov.ua/norm_doc/2008/489/489_2008.htm.
8. Іванов Ю.Б. Оподаткування виплат з оплати праці : навч. посіб. [Текст] / Ю.Б. Іванов, Г.М. Дорожкіна, Є.І. Коновалов. – К. : А.С.К., 2008. – 320 с.
9. Мельник Т. Облік та звітність поточних виплат працівникам в сучасних умовах / Т. Мельник // Вісник КНУ імені Тараса Шевченка. Серія «Економіка». – 2013. – № 130. – С. 30-34.
10. Оляднічук Н.В. Бухгалтерський облік розрахунків за виплатами працівникам та його удосконалення / Н.В. Оляднічук // Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва. – 2014. – № 84. – С. 149-155.
11. Пархоменко В.М. Достовірність фінансової звітності / В.М. Пархоменко // Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки : збірник матеріалів ІХ Міжнар. наук.-практ. конф. (26 лютого 2015 р., м. Київ) / Відпов. за вип. Б.В. Мельничук. – К. : ННЦ «ІАЕ», 2015. – С. 315-319.
12. Сук П.Л. Організація обліку праці та її оплати / П.Л. Сук // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. – 2011. – Вип. 8. – С. 423-430.