

9. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI редакція від 23.12.2010 р. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua.

10. Стат. бюлетень: Основні економічні показники виробництва продукції сільського господарства в сільськогосподарських підприємствах за 2010 рік / Державний комітет статистики України. – Київ, 2011. – 81 с.

11. Стат. бюлетень: Основні економічні показники виробництва продукції сільського

господарства в сільськогосподарських підприємствах за 2009 рік / Державний комітет статистики України. – Київ, 2010. – 80 с.

12. Стат. бюлетень: Основні економічні показники виробництва продукції сільського господарства в сільськогосподарських підприємствах за 2008 рік / Державний комітет статистики України. – Київ, 2009. – 76 с.

УДК 657.331.212.2

**Б.А. ЗАСАДНИЙ**, к.е.н., доцент,  
кафедра обліку і аудиту,

Київський національний університет імені Т.Г. Шевченка

**Т.В. ДАЦЕНКО**, бакалавр,

Київський національний університет імені Т.Г. Шевченка

## Особливості нарахування та утримання єдиного соціального внеску

### & Питання, які розглядаються:

- Проаналізовано нормативно-правове забезпечення порядку нарахування та утримання єдиного соціального внеску.
- Розглянуто загальний підхід до організації та методики здійснення соціальних відрахувань із заробітної плати.

**Ключові слова:** заробітна плата, єдиний соціальний внесок, ставка єдиного соціального внеску, звітність.

### & Вопросы, которые рассматриваются:

- Проанализировано нормативно-правовое обеспечение порядка начисления и удержания единого социального взноса.
- Рассмотрено общий подход к организации и методики осуществления социальных отчислений из заработной платы.

**Ключевые слова:** заработная плата, единый социальный взнос, ставка единого социального взноса, отчетность.

### & Issues that are examined:

- The regulatory and legal provision of order of charging and withholding single social payment was analyzed.
- The general approach to organization and methods carrying out social payments from the wage was reviewed.

**Keywords:** wage, single social payment, rate of single social payment, reporting.

**Постановка проблеми.** Обов'язкові нарахування та утримання із заробітної плати єдиного соціального внеску перебувають у центрі уваги різних користувачів облікової інформації. Для найманих працівників вони визначають суму заробітної плати, що підлягає виплаті, формують ефективну систему соціального захисту населення. Для суб'єкта господарювання виступають складовою витрат, що визначають собівартості продукції і впливають на фінансовий результат господарської діяльності. Для

держави відіграють важливу роль у формуванні надходжень для забезпечення виконання соціальних функцій. Для кожної із сторін значення обов'язкових нарахувань та утримань оцінюється по-різному, але їх здійснення торкається інтересів всіх користувачів, особливо на фоні останніх змін у законодавстві країни. З 1 січня 2011 року вступив в дію Закон України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування", до якого вже було внесено чимало змін.

## Бухгалтерський облік та звітність

Закон регулює порядок сплати таких утримань із заробітної плати як єдиного соціального внеску, що замінив збори до Пенсійного фонду та інших фондів соціального страхування. У зв'язку з цими нововведеннями, для бухгалтера дуже важливо проаналізувати всі зміни, які відбулися за минулий рік у організації та методиці бухгалтерського обліку єдиного соціального внеску (далі ЄСВ).

### Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Питання нарахування та утримання ЄСВ розглядається в роботах таких науковців як Т. Мельник, О. Коблянська, В. Шарманська, В. Рудень, І. Журавська, О. Самарченко, М. Шаварина, В. Яценко, Л. Василенко, Б. Зайчук, І. Сухомлин, І. Львова та інші.

Основним завданням статті є дослідження особливостей нарахування та утримання єдиного соціального внеску та виокремлення основних переваг та недоліків від запровадження єдиного соціального внеску.

**Виклад основного матеріалу.** За визначенням Закону України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" від 08.07.2010 р. № 2464-VI (далі - Закон № 2464), під єдиним внеском необхідно розуміти консолідований внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту прав застрахованих осіб і членів їх сімей на отримання страхових виплат за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування [1].

Слід зауважити, що це не означає ліквідацію зазначених чотирьох фондів. Пенсійний фонд (далі ПФ) згідно з положеннями Закону № 2464 уповноважений вести облік платників ЄСВ, забезпечувати збір і ведення обліку страхових коштів і контролювати їх сплату. ПФ розподілятиме суми ЄСВ, що надійшли на рахунок, за видами соціального страхування на централізовані рахунки фондів соціального страхування відповідно до визначених

Законом № 2464 пропорцій. Для обліку та ідентифікації платників внеску та застрахованих осіб Пенсійний фонд веде Державний реєстр загальнообов'язкового державного соціального страхування [1].

Єдиний соціальний внесок складається з двох частин:

- *нарахувань* (так званий внесок зверху) - сплачуються за найманого працівника, але за рахунок коштів роботодавця;

- *утримань* (так званий внесок знизу) - сплачуються роботодавцем за рахунок доходу найманого працівника.

Базою для справляння ЄСВ як у частині нарахувань, так і в частині утримань, є сума нарахованої заробітної плати за видами виплат, що включають основну й додаткову заробітну плату, а також інші заохочувальні та компенсаційні виплати. Склад перерахованих виплат визначається пп. 4.3.5 Інструкції про порядок нарахування та сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затвердженої постановою Пенсійного фонду України від 27.09.2010 р. № 21-5 (далі по тексту Інструкція № 21-5). Крім того, до бази для нарахування та утримання ЄСВ включаються також лікарняні та винагороди за виконані роботи (надані послуги) за договорами цивільно-правового характеру [4].

Не включаються до бази для нарахування та утримання ЄСВ виплати, зазначені в Постанові Кабінету Міністрів України Про затвердження переліку видів виплат, що здійснюється за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [6].

Нарахування ЄСВ здійснюється в межах максимальної величини бази нарахування, що дорівнює 17-ти розмірам прожиткового мінімуму (далі – ПМ) для працездатних осіб [2]. Розміри максимальної величини бази нарахування ЄСВ на 2012 рік наведено в таблиці 1 [3].

Таблиця 1

Розмір максимальної величини бази нарахування ЄСВ на 2012 рік

Строк дії	Розмір максимальної величини бази нарахування ЄСВ, грн.	Підстава
01.01.2012 — 31.03.2012	18241,00	п. 4 ст. 1 Закону № 2464, п. 3.15 Інструкції № 21-5
01.04.2012 — 30.06.2012	18598,00	
01.07.2012 — 30.09.2012	18734,00	
01.10.2012 — 31.11.2012	19006,00	
01.12.2012 — 31.12.2012	19278,00	

При нарахуванні ЄСВ на суми лікарняних, відпускних, період яких перевищує один місяць, застосування максимальної величини здійснюється окремо за кожний місяць.

Розміри ставок ЄСВ, які нараховує роботодавець на фонд оплати праці (далі – ФОП) наведено в таблиці 2.

Ставки нарахувань ЄСВ

Умови сплати	Ставка ЄСВ
залежно від класу професійного ризику виробництва, до якого належить кожне окреме підприємство у Фонді нещасних випадків. Оскільки класів ризику є 67, то й розмірів ЄСВ стільки ж, починаючи з 36,76% (1-й клас) і закінчуючи 49,7%	36,76 — 49,7 %
для бюджетних установ	36,3 %
для роботодавців, які використовують працю найманих працівників із числа осіб льотних екіпажів повітряних суден цивільної авіації і бортоператорів, які виконують спеціальні роботи в польотах	45,96 %
для підприємств, установ і організацій, в яких працюють інваліди не лише на ФОП, а й на суму оплати перших 5 днів тимчасової непрацездатності і допомоги з тимчасової непрацездатності	8,41 %
для підприємств та організацій всеукраїнських громадських організацій інвалідів, зокрема товариств УТОГ та УТОС (в яких кількість інвалідів становить не менш як 50 відсотків загальної чисельності працюючих, і за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить не менш як 25 відсотків суми витрат на оплату праці) на ФОП, а також на суми винагороди фізособам за виконання робіт за цивільно-правовими договорами, суми оплати перших 5 днів тимчасової непрацездатності та допомоги з тимчасової непрацездатності	5,3 %
для підприємств та організацій громадських організацій інвалідів (в яких кількість інвалідів становить не менш як 50 відсотків загальної чисельності працюючих, і за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить не менш як 25 відсотків суми витрат на оплату праці) не лише на ФОП, а й на суму оплати перших 5 днів тимчасової непрацездатності та допомоги з тимчасової непрацездатності	5,5 %
для підприємства, що нараховують ЄСВ на винагороду, яку виплачує фізособі за цивільно-правовими договорами (договором підряду на роботу чи послугу), крім цивільно-правового договору, укладеного з фізособою-підприємцем, якщо виконувані роботи відповідають видам діяльності, зазначеним у свідоцтві про державну реєстрацію їх як підприємців;	34,7 %
для підприємства, що нараховують ЄСВ на суми лікарняних як на перші п'ять днів, так і на інші дні, що сплачуються за рахунок коштів ФСС	33,2 %

Ставки ЄСВ, які утримуються із нарахованих доходів працівників зазначені в таблиці 3.

Таблиця 3

Ставки утримань ЄСВ

Умови сплати	Ставка ЄСВ
для фізичних осіб, які виконують роботи (надають послуги) за цивільно-правовими договорами	2,6 %
для військовослужбовців (крім військовослужбовців строкової військової служби), осіб рядового і начальницького складу	
з доходів працівників у вигляді оплати перших п'яти днів тимчасової втрати працездатності за рахунок коштів роботодавця та допомоги по тимчасовій непрацездатності	2 %
для інвалідів, які працюють на підприємствах УТОГ, УТОС	2,85 %
для працівників - громадян України, іноземців; для громадян України, які працюють у розташованих за межами України дипломатичних представництвах і консульських установах України тощо; для осіб, які працюють на виборних посадах в органах державної влади, органах місцевого самоврядування, об'єднаннях громадян для працівників воєнізованих формувань, гірничорятувальних частин	3,6 %
для платників, які працюють на посадах, робота на яких зараховується до стажу, що дає право на одержання пенсії згідно з відповідним законодавством України	6,1%

Також, частиною 2 ст. 7 Закону № 2464 і пп. 4.3.4 Інструкції № 21-5 передбачено особливий порядок нарахування ЄСВ для:

1) осіб, які виконують роботу (надають послуги), строк виконання якої (яких) перевищує календарний місяць;

2) осіб, яким після звільнення нараховано зарплату (дохід) за відпрацьований час або за рішенням суду, - середня зарплата за вимушений прогул [4].

Для цілей нарахування ЄСВ у зазначених випадках заробітна плата за виконану роботу, за відпрацьований час, нарахована після звільнення, середня заробітна плата за вимушений прогул ділиться на кількість місяців, за які вона нарахована. У цьому випадку розподіл суми зарплати за місяцями, за які вона нарахована, здійснюється для порівняння з максимальною величиною бази нарахування ЄСВ.

## Бухгалтерський облік та звітність

Обчислення єдиного внеску здійснюється на підставі бухгалтерських та інших документів, відповідно до яких проводиться нарахування. Сплачувати ЄСВ роботодавці зобов'язані при кожній виплаті заробітної плати не рідше двох разів на місяць, на суми якої нараховується ЄСВ, одночасно з видачею зазначених сум. Розглянемо на конкретному прикладі бухгалтерський облік операцій з нарахування та утримання ЄСВ.

*Приклад. Заробітна плата працівника*

загальновиробничого відділу за січень 2012 року склала 6000 грн. Клас професійного ризику виробництва — 4. Ставка ЄСВ у частині нарахувань — 36,79 %. Згідно з колективним договором, укладеним на підприємстві, розмір авансу становить 55 % посадового окладу з урахуванням фактично відпрацьованого часу, дати виплати заробітної плати — 7 і 22 числа.

Сума заробітної плати за першу половину січня 2012 року склала 3300,00 грн. (6000,00 \* 0,55).

Таблиця 4

**Відображення операцій з нарахування та утримання ЄСВ в кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку**

Дата	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дт	Кт	
07.01	Перераховано ЄСВ у частині нарахувань за першу половину січня (3300 x 0,3679)	651	311	1214,07
22.01	Нараховано заробітну плату за січень 2011 року	91	661	6000,00
22.01	Нараховано ЄСВ (6000 x 0,3679)	91	651	2207,40
22.01	Утримано ЄСВ (6000 x 0,036)	661	651	216,00
22.01	Перераховано ЄСВ (2207,40 + 216,00 – 1214,07)	651	311	1209,33

З 11.07.2011 р. наказом Міністерства фінансів України від 31.05.2011 р. № 664 були внесені зміни до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. У результаті, розрахунки з Фондом соціального страхування з тимчасової втрати працездатності щодо сум допомоги необхідно вести на субрахунку 378 "Розрахунки з державними цільовими фондами" (до змін вели на субрахунку 652), а розрахунки з ЄСВ - на субрахунку 651 [5]. ЄСВ, що нараховується на суму лікарняних, на наш погляд, потрібно відображати у складі тих витрат, у складі яких відображається зарплата відповідного працівника. Водночас, на практиці існує усталений підхід, при якому ці виплати відображають на субрахунку 949 "Інші операційні витрати".

Підприємці повинні звітувати щодо сум нарахованого ЄСВ за виплатами працівникам згідно з Порядком формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затвердженим постановою правління Пенсійного фонду України від 08.10.2010 р. № 22-2 (далі - Порядок № 22-2). До цього документа затверджено 6 додатків. У додатку 1 наведено Довідник категорій страхувальників, які сплачують ЄСВ, у додатку 2 - Таблиця відповідності кодів категорії застрахованої особи та кодів бази нарахування та розмірів ставок ЄСВ, у додатку 3 - Довідник кодів підстав для обліку стажу окремим категоріям осіб відповідно до законодавства [7].

Додатки 4-6 - це звіти, які зобов'язані подавати різні категорії страхувальників до органів ПФУ, у

строк не пізніше 20 числа місяця, наступного за звітним періодом.

Страхувальники-роботодавці зобов'язані подавати на своїх найманих працівників та осіб, які працюють у них за цивільно-правовими договорами, додаток 4 до Порядку № 22-2 "Звіт про суми нарахованої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення, допомоги, компенсації) застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування до органів Пенсійного фонду України".

Суб'єкти підприємницької діяльності - фізичні особи, які не використовують працю найманих працівників, додаток 4 не подають, а щодо нарахованих внесків за себе звітують щороку за формою, наведеною в додатку 5 до Порядку № 22-2 "Звіт про суми нарахованого доходу застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску" [7]. Таким чином, уперше за себе приватні підприємці повинні будуть відзвітувати за результатами 2011 року до 1 квітня 2012 року.

Додаток 6 подається особами, які досягли 16 років та не належать до кола осіб, котрі підлягають загальнообов'язковому державному пенсійному страхуванню, а також добровільно застраховані члени фермерського господарства, особистого селянського господарства.

Крім того, у ч. 2 ст. 20 Закону № 2464 зазначено, що роботодавці зобов'язані подавати до ПФ персоналізовані відомості про заробітну плату застрахованих осіб, на яку нараховані та з якої сплачені страхові внески, та інші відомості [1]. Також, у страхувальника є можливість повторно подати додаток 4 за звітний місяць у разі виявлення

помилку у звіті. При цьому, діючим вважається останній електронний чи паперовий звіт, поданий страхувальником до закінчення строків подання звітності.

Відповідно до п. 5.4 Порядку № 22-2 у разі, якщо недостовірні відомості про застрахованих осіб, які подано та/або накопичено в електронних базах даних персоніфікованого обліку, виявили працівники Пенсійного фонду, то вони про це повідомлять роботодавця протягом 2 робочих днів. У такому випадку страхувальник-роботодавець протягом наступних 10 робочих днів має подати необхідні "скасовуючі" документи за недостовірними даними та одночасно "початкові" документи із зазначенням правильних відомостей. Для виправлення в додатку 4 самостійно виявлених помилок граничні строки не встановлено.

**Висновки.** Із запровадженням ЄСВ зменшилося навантаження на роботодавців, пов'язане з адмініструванням сплати страхових внесків. Також, під час реєстрації підприємства потрібно лише зареєструватися в органах Пенсійного фонду як платник єдиного соціального внеску.

Із запровадженням ЄСВ скоротилася трудомістка та паперова робота бухгалтерів, оскільки замість чотирьох соціальних внесків тепер необхідно нараховувати та утримувати лише один, що в свою чергу полегшує і процес звітування.

Проте, до недоліків запровадження ЄСВ слід віднести достатньо високі штрафи за несвоєчасність сплати та допущення помилок при нарахуванні та утриманні ЄСВ, також збільшення соціального навантаження на фізичних осіб-підприємців, адже вони окрім єдиного податку, зобов'язані сплачувати ЄСВ від розміру мінімальної заробітної плати незалежно від суми доходу.

В цілому, запровадження ЄСВ є позитивним кроком у реформування системи загальнообов'язкового державного соціального страхування, проте, потребує подальшого вдосконалення.

#### **4 Список використаних джерел**

1. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI

[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2464-17>.

2. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України: Закон України від 07.07.2011 р. № 3609-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3609-17>.

3. Про Державний бюджет України на 2012 рік: Закон України від 23.12.2011 р. № 2857-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/T114282.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T114282.html).

4. Про порядок нарахування та сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: інструкція затверджена постановою Пенсійного фонду України від 27.09.2010 р. № 21-5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://nibu.factor.ua/ukr/info/Zak\\_basa/In\\_21-5/](http://nibu.factor.ua/ukr/info/Zak_basa/In_21-5/).

5. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів України від 31.05.2011 р. № 664: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0730-11>.

6. Про затвердження переліку видів виплат, що здійснюється за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: постанова Кабінету Міністрів України від 22.12.2010 р. № 1170 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1170-2010-%D0%BF>.

7. Про порядок формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: постанова правління Пенсійного фонду України від 08.10.2010 р. № 22-2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1014-10>.

8. Гура Н.О. Облік на підприємствах малого бізнесу: [навчальний посібник] / Н.О. Гура, Т.Г. Мельник, Т.М. Моторина. - К.: Знання, 2007. – 310 с.

9. Коблянська О.І. Фінансовий облік: [навч. посіб. для студ. вузів] / О.І. Коблянська. - К.: Знання, 2004. - 473 с.