

УДК 657

Плиса З. П.,
к.е.н., доц., доцент кафедри обліку і аудиту, Львівський національний університет імені Івана Франка, м. Львів

Крецул М. М.,
магістр, Львівський національний університет імені Івана Франка, м. Львів

ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ ПІДПРИЄМСТВА

***Анотація.** Статтю присвячено актуальним питанням бухгалтерського обліку розрахунків за виплатами працівникам на вітчизняних підприємствах. Визначено поняття наведених термінів, досліджено нормативну базу з регулювання праці і заробітної плати в Україні, розглянуто особливості організації бухгалтерського і податкового обліку праці і заробітної плати на підприємстві та розроблено заходи щодо оптимізації обліку нарахування заробітної плати з метою ефективного функціонування підприємства. У результаті проведеного дослідження доведено, що розмір заробітної плати працівника за повністю виконану місячну (годинну) норму праці не може бути нижчим за розмір мінімальної заробітної плати.*

Ключові слова: виплати працівникам, заробітна плата, бухгалтерський облік, доплата до мінімальної заробітної плати.

Plysa Z. P.,
Ph.D., Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Auditing, Ivan Franko National University of Lviv, Lviv

Krecul M. M.,
Master's degree student, Ivan Franko National University of Lviv, Lviv

THE PECULIARITIES OF ACCOUNTING CALCULATION OF PAYMENTS TO COMPANY'S EMPLOYEES

***Abstract.** The article deals with the topical issues of accounting payments to employees at domestic enterprises. The concepts of the given terms are defined, the normative base on regulation of labor and wages in Ukraine is examined, the peculiarities of the accounting and tax administering of labor and wages in the enterprise are considered and measures for optimization of wages calculation for the effective functioning of the enterprise are developed. As a result of the study, it is proved that the wage of an employee for a fully completed monthly (hourly) norm of labor can not be lower than the minimum wage.*

Key words: payments to employees, wage, accounting, additional payment to the minimum wage.

Постановка проблеми. Облік розрахунків за виплатами з працівниками завжди був актуальною темою дослідження, оскільки без найманих працівників неможливо обійтися у жодній сфері господарської діяльності. Людський фактор є водночас як найважливішим елементом у ланцюгу створення доданої вартості для підприємства, так і найскладнішим об'єктом управління та обслуговування. Заробітна плата є дієвим засобом підвищення зацікавленості працюючих у результатах своєї праці, її продуктивності, збільшення обсягів виробництва та покращення рівня життя працюючих і країни в цілому, оскільки саме заробітна плата відображає суспільно-трудова відносини та різноманітні відносини сторін. Актуальність додаткового вивчення та розкриття

питання розрахунків за виплатами з працівниками підприємства спричинена також мінливістю вітчизняного законодавчого регулювання, що призводить до необхідності постійного наукового розкриття та висвітлення цього питання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. На сьогоднішній день багато науковців досліджують питання розрахунків за виплатами працівникам, проблему її організації та нормативно-правового забезпечення, документування та відображення в обліку, зокрема Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, П. О. Куцик [2], О. В. Лишиленко [3], Є. В. Мних, В. Й. Плиса, З. П. Плиса [5], Х. І. Скоп [9], О. О. Тертичний [10], Н. А. Ткаченко [11], В. Циганенко [12] та інші.

Постановка завдання. Метою статті є з'ясування та розкриття особливостей бухгалтерського обліку розрахунків за виплатами працівникам підприємства та визначення напрямів його оптимізації.

Виклад основного матеріалу дослідження. Основним чинником, який спричиняє зміни з року в рік в обліку розрахунків за виплатами з працівниками, є прийняття в кінці року Державного бюджету на наступний рік, який визначає нові розміри соціальних гарантій (мінімальний розмір оплати праці, прожитковий мінімум та багато інших) та прийняття змін і доповнень до законодавчо-нормативних актів, які регулюють процес нарахування виплат та / або їхнього оподаткування. Кінець 2016 року – початок 2017 року також приніс багато змін в процес обліку розрахунків за виплатами з працівниками [1]. З 1 січня 2017 року законодавці ввели таке поняття, як “доплата до мінімальної заробітної плати”.

Мінімальна заробітна плата, згідно зі статтею 3 Закону про оплату праці, – це встановлений законом мінімальний розмір оплати праці за виконану працівником місячну (годинну) норму праці [8]. Мінімальна заробітна плата встановлюється одночасно в місячному та погодинному розмірах. Мінімальна заробітна плата є державною соціальною гарантією, обов'язковою на всій території України для підприємств усіх форм власності і господарювання та фізичних осіб, які використовують працю найманих працівників, за будь-якою системою оплати праці.

У статті 31 Закону про оплату праці зазначено, що розмір заробітної плати працівника за повністю виконану місячну (годинну) норму праці не може бути нижчим за розмір мінімальної заробітної плати. При обчисленні розміру заробітної плати працівника для забезпечення її мінімального розміру не враховуються доплати за роботу в несприятливих умовах праці та підвищеного ризику для здоров'я, за роботу в нічний та надурочний час, роз'їзний характер робіт, премії до святкових і ювілейних дат [2, с. 84]. Якщо нарахована заробітна плата працівника, який виконав місячну норму праці, є нижчою за законодавчо

встановлений розмір мінімальної заробітної плати, роботодавець проводить доплату до рівня мінімальної заробітної плати, яка виплачується щомісячно одночасно з виплатою заробітної плати [1; 7].

Якщо розмір заробітної плати у зв'язку з періодичністю виплати її складових є нижчим за розмір мінімальної зарплати, проводиться доплата до її рівня. У разі укладення трудового договору на роботу на умовах неповного робочого часу, а також при невиконанні працівником у повному обсязі місячної (годинної) норми праці мінімальна заробітна плата виплачується пропорційно до виконаної норми праці [5, с. 56]. Мінімальна заробітна плата у погодинному розмірі застосовується на підприємствах, в установах, організаціях незалежно від форми власності та у фізичних осіб, які використовують найману працю, у разі застосування погодинної оплати праці [9, с. 34]. З 01.01.2017 р. мінімальна заробітна плата отримала не лише новий зміст, а й новий розмір. Так, розмір місячної мінімальної заробітної плати дорівнює 3200 грн., годинної – 19,34 грн. Згідно зі ст. 8 Закону про Держбюджет-2017 [6]. Проаналізувавши твердження Закону про оплату праці, можна вивести такі основні тези (рис. 1).

Такими працівниками є:

- фізичні особи, які працюють за договорами цивільно-правового характеру – щодо винагород за виконані роботи (надані послуги) за такими договорами;
- працівники, посадовий оклад яких вище мінімальної заробітної плати (3200 грн);
- працівники, посадовий оклад яких менше мінімальної заробітної плати, але загальна сума зарплати (оклад + надбавки + премії) дорівнює або більше мінімальної заробітної плати;
- працівники, які працюють за зовнішнім сумісництвом;
- працівники, які не працюють увесь місяць. Незалежно від причин, чи то через хворобу, чи то в зв'язку з перебуванням у відпустці, якщо вони не виконали норму праці за місяць, тому у роботодавця немає обов'язку щодо нарахування доплати до рівня мінімальної заробітної плати [1].

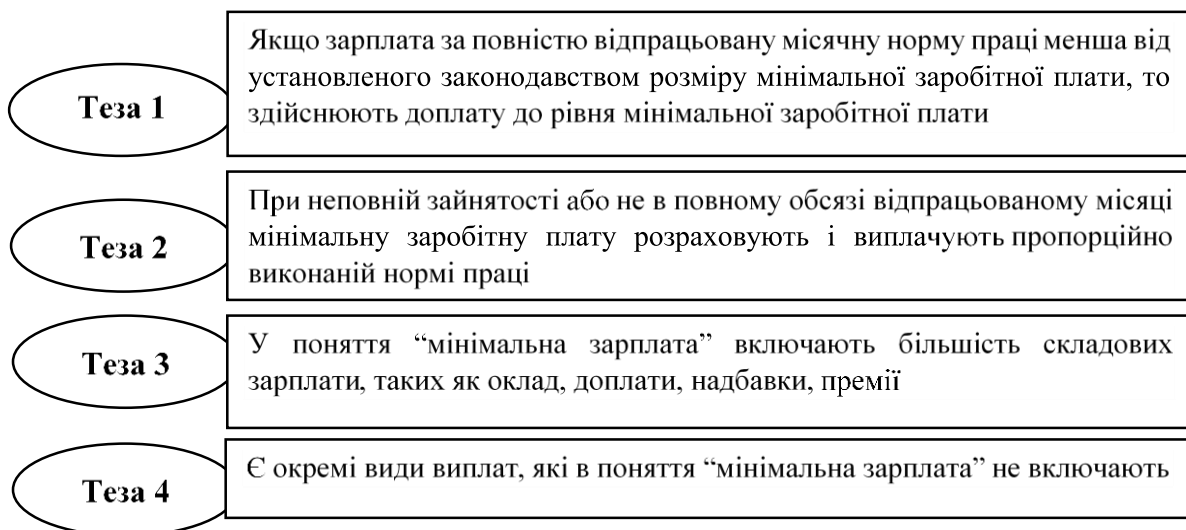


Рис. 1. Основні тези Закону про оплату праці у 2017 році

Отже, потенційно до кола працівників, щодо яких потрібно виконувати вимогу про нарахування доплати до мінімальної заробітної плати, входять ті працівники, посадовий оклад яких менше 3200 грн. Однак, якщо таким працівникам будуть нараховані ще й доплати та надбавки, премії, що включаються в поняття “мінімальна заробітна плата” і загальна сума зарплати за місяць дорівнюватиме або перевищить 3200 грн., то доплату до мінімальної заробітної плати нараховувати не потрібно.

До працівників, за якими нараховується доплата до мінімальної заробітної плати, включають:

- працівники, зарплата (оклад + надбавки + доплати + премії) яких за відпрацьований повністю місяць менше 3200 грн;

- працівники, які не виконали в повному обсязі місячну (годинну) норму праці (наприклад, через хворобу) і зарплата яких (оклад + надбавки + доплати + премії) за місяць менше мінімальної зарплати, визначеної пропорційно нормі праці.

Для того, щоб розрахувати доплату до рівня мінімальної заробітної плати, в першу чергу потрібно визначити, що включається, а що не включається до суми зарплати для її порівняння з рівнем мінімальної заробітної плати (табл. 1) [6; 8; 12, с. 6-10].

Таким чином, виплати, перелічені в таблиці 1, слід враховувати у процесі розрахунку доплати до рівня мінімальної заробітної плати станом на 2017 рік. На рис. 2 розглянуто алгоритм визначення суми доплати до мінімальної зарплати.

Таблиця 1

Виплати, що впливають на розрахунок доплати до рівня мінімальної заробітної плати станом на 2017 рік

Включається до суми зарплати для розрахунку доплати до рівня мінімальної заробітної плати	Не включається до суми зарплати для розрахунку доплати до рівня мінімальної заробітної плати
Основна зарплата, зокрема винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці за тарифними ставками (окладами), відрядними розцінками та посадовими окладами	Доплата за роботу в несприятливих умовах праці і підвищеного ризику для здоров'я (до таких виплат, насамперед, відносять доплату за роботу у шкідливих умовах праці за умовами атестації робочого місяця)
Доплати і надбавки до тарифних ставок (окладів) за:	Доплата за роботу в нічний час
- суміщення професій (посад);	Доплата за роботу в надурочний час
- розширення зони обслуговування або збільшення обсягу робіт;	Надбавка за роз'їзний характер роботи
- виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника;	Премії до ювілейних та святкових дат
- інтенсивність праці;	Виплати, нараховані за невідпрацьований час:
- керівництво бригадою;	- відпускні (компенсація за невикористану відпустку);
- високу професійну майстерність;	- лікарняні, декретні;
- класність водіям (машиністам) транспортних засобів;	- оплата простою;
- високі досягнення в роботі;	- оплата працівникам, які залучаються до виконання державних або громадських обов'язків, якщо вони виконуються в робочий час;
- виконання особливо важливої роботи на певний строк;	- оплата курсів підвищення кваліфікації виходячи з середньої зарплати;
- знання та використання в роботі іноземної мови;	- виплати, що не залежать від виконаної працівником місячної (годинної) норми праці;
- допуск до державної таємниці;	- матеріальна допомога (на оздоровлення, для вирішення соціально-побутових питань);
- дипломатичні ранги, персональні звання службових осіб, ранги державних службовців, кваліфікаційні класи суддів, науковий ступінь;	- сума вихідної допомоги при припиненні трудового договору.
- доплата за ненормований робочий день;	Винагорода за ЦПД
- за роботу в святкові і вихідні дні тощо.	Зарплата на роботі за внутрішнім сумісництвом
Премії (щомісячні, квартальні тощо) і винагороди, в тому числі за вислугу років, що мають систематичний характер	
Винагороди за підсумками роботи за рік, щорічні винагороди за вислугу років (стаж роботи)	
Індексація зарплати	



Рис. 2. Алгоритм визначення суми доплати до мінімальної зарплати

Керуючись розглянутим на рис. 2 алгоритмом, визначається необхідність здійснення суми доплати до мінімальної зарплатні. Доплата до мінімальної зарплати є додатковою заробітною платою, з якою як із звичайної зарплати утримуються податок на доходи фізичних осіб та військовий збір, а також нараховується на неї єдиний соціальний внесок. Також доплата до мінімальної зарплати враховується під час обчислення середнього заробітку за нормами Порядку № 100 для відпускних та в інших випадках його обчислення [2; 10]. Доплата до мінімальної зарплати береться до уваги, обчислюючи середню зарплату як за календарний день, так і за робочий, при обчисленні середнього заробітку для виплати лікарняних та декретних тощо.

Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямі. Розмір заробітної плати працівника за повністю виконану місячну (годинну) норму праці не може бути нижчим за розмір мінімальної заробітної плати. При обчисленні розміру заробітної плати працівника для забезпечення її мінімального розміру не враховуються доплати за роботу в несприятливих умовах праці та підвищеного ризику для здоров'я, за роботу в нічний та надурочний час, роз'їзний характер робіт, премії до святкових і ювілейних дат.

Якщо нарахована заробітна плата працівника, який виконав місячну норму праці, є нижчою за законодавчо встановлений розмір мінімальної заробітної плати, роботодавець проводить доплату до рівня мінімальної заробітної плати, яка виплачується щомісячно одночасно з виплатою заробітної плати. Доплата до мінімальної зарплати є додатковою заробітною платою, з якою як із звичайної зарплати утримуються податок на доходи фізичних осіб та військовий збір, а також нараховується на неї єдиний соціальний внесок та її значення береться до уваги при розрахунку лікарняних, декретних, відпускних тощо.

ЛІТЕРАТУРА

1. Кодекс законів про працю України від 10 грудня 1971 р. – Затверджується Законом № 322-VIII (зі змінами і доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/322-08>.
2. Облікова концепція управління вартістю нематеріальних активів підприємства [Текст] : монографія / П. О. Куцик, І. М. Дрогобицький, З. П. Плиса, Х. І. Скоп. – Львів : Растр-7, 2016. – 268 с.
3. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік : підручник / О. В. Лишиленко. – [3-тє вид. перероб. і доп.]. – К. : Центр навчальної літератури, 2009. – 670 с.
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07 лютого 2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
5. Плиса В. Й. Бухгалтерський облік : підручник / В. Й. Плиса, З. П. Плиса. – Львів : Видавництво ННВК “АТБ”, 2013. – 420 с.
6. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755 – VI (зі змінами і доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 “Виплати працівникам” : наказ Міністерства фінансів України від 28.10.2003 р. № 601 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>.
8. Про оплату праці : Закон України від 24 березня 1995 р. № 108/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80>.
9. Скоп Х. І. Організація та методика бухгалтерського обліку нематеріальних активів / Х. І. Скоп // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – №5. – С. 29-40.

10. Тертичний О. О. Сучасні системи оплати праці / О. О. Тертичний [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zt.knteu.kiev.ua/files/2013/2%2867%29/uazt_2013_2_11.pdf.

11. Ткаченко Н. А. Напрями удосконалення організації облікового відображення оплати праці в реєстрах журнально-ордерної форми / Н. А. Ткаченко // Економіка АПК. – 2013. – № 10. – С. 64-71.

12. Циганенко В. Нарахування зарплати – 2017: нові правила під мікроскопом / В. Циганенко // Все про бухгалтерський облік. – 2017. – № 7 (2484). – С. 4-12.

REFERENCES

1. Kodeks zakoniv pro pratsiu Ukrainy vid 10 hrudnia 1971 r. - Zatverdzhuiet'sia Zakonom № 322-VIII (zi zminamy i dopovnenniamy), available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/322-08>.

2. Kutsyk, P. O. Drohobyts'kyj, I. M. Plysa, Z. P. and Skop, Kh. I. (2016), *Oblikova kontseptsiiia upravlinnia vartistiu nematerial'nykh aktyviv pidpriiemstva* [Tekst], Rastr-7, L'viv, 268 s.

3. Lyshylenko, O. V. (2009), *Bukhhalters'kyj oblik*, 3 nd ed, Tsentr navchal'noi literatury, K., 670 s.

4. Natsional'ne polozhennia (standart) bukhhalters'koho obliku i "Zahal'ni vymohy do finansovoi zvitnosti" zatverdzhene nakazom Ministerstva finansiv

Ukrainy № 73 vid 07 liutoho 2013 r., available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

5. Plysa, V. J. and Plysa, Z. P. (2013), *Bukhhalters'kyj oblik*, Vydavnytstvo NNVK "ATB", L'viv, 420 s.

6. Podatkovyy kodeks Ukrainy vid 02 hrudnia 2010 r. № 2755 – VI (zi zminamy i dopovnenniamy), available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

7. Polozhennia (standart) bukhhalters'koho obliku 26 "Vyplaty pratsivnykam" : nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 28.10.2003 r. № 601, available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>

8. Pro oplatu pratsi : Zakon Ukrainy vid 24 bereznia 1995 r. № 108/95-VR, available at : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80>.

9. Skop, Kh. I. (2014), *Orhanizatsiia ta metodyka bukhhalters'koho obliku nematerial'nykh aktyviv, Bukhhalters'kyj oblik i audyt*, №5, s. 29-40.

10. Tertychnyj, O. O. Suchasni systemy oplaty pratsi, available at : http://zt.knteu.kiev.ua/files/2013/2%2867%29/uazt_2013_2_11.pdf/.

11. Tkachenko, N. A. (2013), *Napriamy udoskonnennia orhanizatsii oblikovoho vidobrazhennia oplaty pratsi v rehistrakh zhurnal'no-ordernoi formy, Ekonomika APK*, № 10, s. 64-71.

12. Tsyhanenko V. (2017), *Narakhuvannia zarplaty – 2017: novi pravyla pid mikroskopom, Vse pro bukhhalters'kyj oblik*, № 7 (2484), s. 4-12.