

РОЗДІЛ 9. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ
ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ У РАЗІ ЇХ СКОРОЧЕННЯFEATURES OF ACCOUNT PAID BY EMPLOYEES
AT THE TIME OF ABBREVIATION

У статті розглянуто етапи здійснення та документального оформлення процесу скорочення кількості персоналу підприємств. Особливу увагу приділено етапу, на якому відбувається нарахування вихідної допомоги. Виокремлено характерні особливості виплат, які мають включатися до розрахунку середньої заробітної плати. Визначено особливості оподаткування під час нарахування вихідної допомоги в разі скорочення працівників підприємств.

Ключові слова: кількість працівників, штат працівників, виплати працівникам, вихідна допомога, фонд оплати праці, єдиний соціальний внесок, податок з доходів фізичних осіб, військовий збір.

В статье рассмотрены этапы осуществления и документального оформления процесса сокращения количества персонала предприятий. Особое внимание уделено этапу, на котором происходит начисление выходного пособия. Выделены характерные особенности выплат, которые должны вклю-

чатся в расчет средней заработной платы. Определены особенности налогообложения при начислении выходного пособия в случае сокращения работников предприятий. Ключевые слова: количество работников, штат работников, выплаты работникам, выходное пособие, фонд оплаты труда, единый социальный взнос, налог на доходы физических лиц, военный сбор.

The article deals with the documentary design of the stages of reducing the number of employees. Particular attention is paid to the documentary design of the last stage, which is the calculation of the initial aid. Characteristic features of payments that are included and not included in the calculation of average wages are distinguished and described. The emphasis is on taxes that are deducted from initial benefits and taxes that are not applicable to this type of payment.

Key words: number of employees, staff of employees, employee benefits, outgoing assistance, payroll, single social contribution, personal income tax, military fee.

УДК 657:331.224.8

Дмитренко І.М.д. е. н., доцент,
завідувач кафедри обліку
і оподаткування

Університет банківської справи

Пригода О.О.

студент

Університет банківської справи

Постановка проблеми. Згідно з даними офіційної статистики нині економічна ситуація в Україні характеризується певною позитивною динамікою ВВП, проте фактично промисловість країни у низці галузей зазнає помітного спаду. Обсяги промислового виробництва тільки за перше півріччя 2017 року зменшилися на 0,4%, зокрема в добувній промисловості та енергетичному секторі випуск продукції зменшився на 6% та 5,6% відповідно, у переробній промисловості відбулося зростання на 3,6%. У сільському господарстві обсяг виробництва за цей же період зменшився на 2,1% [14].

Слід зазначити, що великі і середні підприємства за перше півріччя 2017 року отримали 186,3 млрд. грн. прибутку до оподаткування. В попередньому році цей показник становив 62,9 млрд. грн. Хоча частка збиткових підприємств з 34,6% у 2016 році знизилась до 31,2% у 2017 році, питання скорочення кількості робітників залишається проблемним та актуальним, оскільки велика кількість компаній досі не в змозі утримувати штат працівників на необхідному рівні.

Під час звільнення працівників слід дотримуватись усіх вимог трудового законодавства, належного облікового забезпечення цього процесу та вирішення питань оподаткування нарахованих виплат. Отже, неналежне виконання хоча б одного

з пунктів процедури звільнення може призвести до великих втрат, як фінансових, так і моральних.

Наслідком скорочення штату працівників є зростання безробіття. Звільнення працівника завжди є стресовим, а іноді конфліктним процесом навіть тоді, коли звільнення є об'єктивною необхідністю. Не є винятком випадки, коли керівництво не знаходить більш вдалого варіанту вирішення економічних проблем підприємства, як звільнення працівників за скороченням штатів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Серед науковців та практиків, що досліджували питання обліку виплат працівникам, слід відзначити таких, як С. Андрієнко, В. Коваленко, Т. Мойсеєнко, В. Хомуляк, О. Хрущ. Проте питання, пов'язані з проблемами обліку та оподаткування виплат працівникам саме в разі їх скорочення, розкриті недостатньо детально. Підвищений інтерес суспільства до цих проблем, постійні зміни в нормативно-правовій базі, неоднозначність трактування положень законодавчих та нормативних актів на рівні суб'єктів господарювання обумовили вибір тематичного спрямування проведеного нами дослідження.

Постановка завдання. Метою дослідження є систематизація особливостей нормативно-правового регулювання, обліку та оподаткування виплат

працівникам у разі їх скорочення для упорядкування практики облікового процесу цього специфічного об'єкта.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Первісно зупинимось на особливостях термінологічного апарата, застосовного у процесі скорочення персоналу підприємств. Отже, кількість працівників – це списковий склад працівників підприємства. А процес скорочення працівників передбачає зменшення їх кількості. Штат працівників – це сукупність посад, установлених штатним розкладом підприємства. Таким чином, скорочення штату передбачає зміну штатного розкладу за рахунок ліквідації певних посад або зменшення кількості штатних одиниць за певними посадами.

Чинниками, якими може бути зумовлена потреба у скороченні кількості або штату працівників, є такі [1]:

– роботодавець має намір матеріально стимулювати працівників для здійснення потрібного обсягу робіт меншою кількістю персоналу через суміщення професій (посад), розширення зони

обслуговування чи збільшення обсягу виконаної роботи, встановивши працівникам відповідні доплати за рахунок утвореної економії фонду заробітної плати;

– вдосконалення виробництва за допомогою автоматизації виробничих процесів, упровадження яких зумовлює зменшення кількості працівників певних професій і спеціальностей, потрібних для виконання роботи;

– перепрофілювання підприємства;

– зменшення обсягу виробництва продукції;

– інші несприятливі фактори та кризові явища у соціально-економічному розвитку суспільства.

Проте скорочення кількості працівників і скорочення штату підприємства – нетотожні поняття. Зі скороченням кількості майже завжди відбувається скорочення штату, оскільки зміна кількості працівників відповідним чином відображається у штатному розкладі. А за скорочення штату кількість може не тільки не зменшитися, але й навіть збільшитися, якщо, скажімо, одночасно зі скороченням до штатного розкладу вводять нові посади [1].

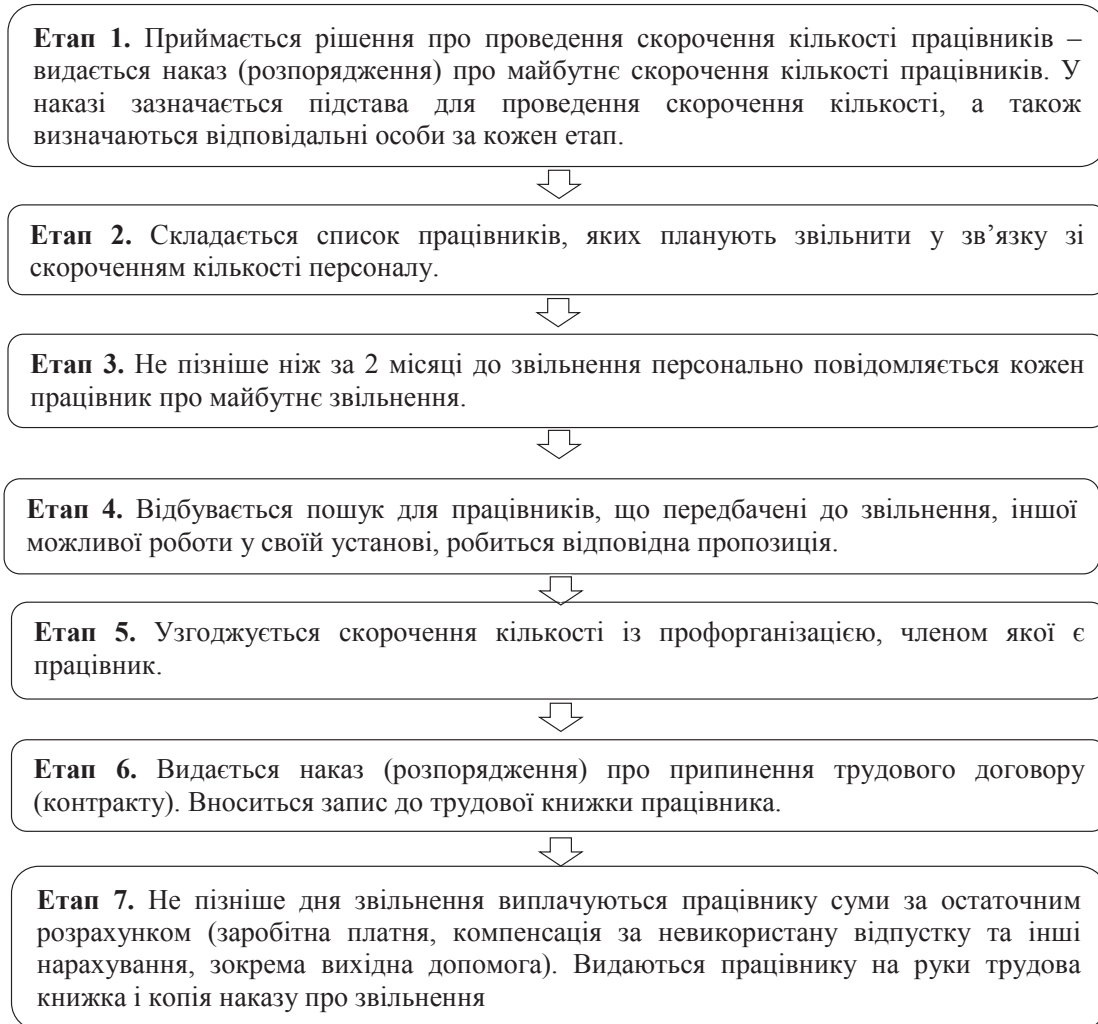


Рис. 1. Етапи здійснення скорочення кількості працівників

Джерело: складено на підставі [2]

Кожна організація має свої документи, які слугували або слугуватимуть підставою для проведення процедури скорочення кількості працівників. Типову послідовність проведення скорочення кількості працівників наведено на рис. 1.

Згідно зі ст. 40 Кодексу законів про працю України (далі – КЗпП) не можна скоротити працівника тоді, коли він перебував у відпустці або ж на лікарняному. Якщо ж працівник на момент попередження про наступне звільнення перебуває у відпустці, строк його персонального попередження переноситься на день його повернення з відпустки.

Двомісячний строк попередження не буде припинятись, якщо у цей період працівнику було надано відпустку за його бажанням.

За правилами ст. 42 КЗпП під час скорочення штату працівників переважне право на залишення на робочому місці має працівник з більш високою кваліфікацією та продуктивністю праці.

Сьогодні судова практика не допускає можливості проведення експертизи стосовно визначення працівників з вищою кваліфікацією та продуктивністю праці. Таким чином, учасники трудового спору мають право надавати будь-які допустимі Цивільним процесуальним кодексом докази, які підтверджують факт наявності у працівника вищої чи нижчої кваліфікації та продуктивності праці. Такими доказами можуть вважатися документи та інші відомості про освіту і присвоєння кваліфікаційних розрядів, підвищення кваліфікації, навчання без відриву від виробництва, винаходи та раціоналізаторські пропозиції, тимчасове виконання обов'язків більш кваліфікованих працівників, досвід трудової діяльності, виконання норм виробітку, розширення зони обслуговування, збільшення обсягу виконуваної роботи, сумісництво професій. Отже, застосовуючи положення ст. 42 КЗпП щодо переважного залишення на роботі, треба враховувати наявність дисциплінарного стягнення [3].

За рівних умов продуктивності праці та кваліфікації перевага у залишенні на роботі надається таким працівникам [3]:

- сімейним (за наявності двох і більше утриманців);
- особам, в сім'ї яких немає інших працівників із самостійним заробітком;
- працівникам з тривалим безперервним стажем роботи на даному підприємстві, в установі, організації;
- працівникам, які навчаються у вищих і середніх спеціальних учбових закладах без відриву від виробництва;
- учасникам бойових дій, інвалідам війни та особам, на яких поширюється чинність Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»;

– авторам винаходів, корисних моделей, промислових зразків і раціоналізаторських пропозицій;

працівникам, які дістали на цьому підприємстві, в установі, організації трудове каліцтво або професійне захворювання;

особам з числа депортованих з України (протягом п'яти років з часу повернення на постійне місце проживання до України);

працівникам з числа колишніх військовослужбовців строкової служби, військової служби за призовом під час мобілізації, на особливий період, військової служби за призовом осіб офіцерського складу та осіб, які проходили альтернативну (невійськову) службу (протягом двох років з дня звільнення їх зі служби);

працівникам, яким залишилося менше трьох років до настання пенсійного віку, за досягнення якого особа має право на отримання пенсійних виплат.

Перевага в залишенні на роботі може надаватися й іншим категоріям працівників, якщо це передбачено законодавством України.

Згідно зі ст. 116 КЗпП у день звільнення за скороченням підприємство зобов'язане здійснити з працівником остаточний розрахунок, внаслідок чого повинні бути нараховані та виплачені такі види доходів:

- 1) заробітна плата;
- 2) компенсація за невикористану відпустку;
- 3) вихідна допомога.

Так, заробітна плата нараховується за відпрацьований період у місяці звільнення. Стаття 83 КЗпП передбачає, що грошова компенсація нараховується за всі невикористані дні щорічної відпустки, додаткової відпустки працівникам, які мають дітей, а також інші передбачені законодавством види додаткових відпусток.

Згідно з п. 2 Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати» № 100 (у редакції від 7 серпня 2015 року) [13] для того, щоб нарахувати компенсацію, слід розрахувати середньомісячну заробітну плату з огляду на виплати за останні 12 місяців роботи. Оскільки і заробітна плата, і компенсація за невикористану відпустку входять до фонду оплати праці підприємства відповідно до п. 2 Інструкції зі статистики заробітної плати [12], на ці суми нараховується єдиний соціальний внесок.

Відповідно до ст. 44 КЗпП вихідна допомога нараховується в розмірі не менше середньомісячного заробітку звільненого працівника.

На підставі п. 2 Постанови «Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати» № 100 середньомісячна заробітна плата обчислюється з огляду на виплати за останні 2 календарні місяці роботи, що передують звільненню. Напри-

клад, працівник звільняється у зв'язку зі скороченням штату у січні 2017 року. Для розрахунку вихідної допомоги розраховується середня заробітна плата за період з 1 листопада до 31 грудня 2016 року.

Працівникам, які пропрацювали на підприємстві менше двох календарних місяців, середня

заробітна плата обчислюється з огляду на виплати за фактично відпрацьований час. А якщо протягом останніх двох календарних місяців працівник не працював, то середня заробітна плата обчислюється з огляду на виплати за попередні два місяці роботи.

Таблиця 1

Виплати, які включаються та не мають включатися до розрахунку середньої заробітної плати

| <p>Виплати, які включаються до сумарного заробітку для розрахунку середньої заробітної плати відповідно до п. 3 Постанови КМУ «Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати» № 100</p> | <p>Виплати, які не мають включатися до сумарного заробітку для розрахунку середньої заробітної плати відповідно до п. 4 Постанови КМУ «Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати» № 100</p> |
|--|---|
| <p>1) основна заробітна плата; 2) доплати і надбавки (за надурочну роботу та роботу в нічний час; суміщення професій і посад; розширення зон обслуговування або виконання підвищених обсягів робіт робітниками-погодинниками; високі досягнення в праці; умови праці; інтенсивність праці; керівництво бригадою, вислугу років тощо); виробничі премії та премії за економію конкретних видів палива, електроенергії і теплової енергії; премії включаються в заробіток того місяця, на який вони припадають згідно з розрахунковою відомістю на заробітну плату; премії, які виплачуються за квартал і триваліший проміжок часу, під час обчислення середньої заробітної плати за останні два календарні місяці включаються до заробітку у частині, що відповідає кількості місяців у розрахунковому періоді; якщо кількість робочих днів у розрахунковому періоді відпрацьовано неповністю, премії, винагороди та інші заохочувальні виплати під час обчислення середньої заробітної плати за останні два календарні місяці враховуються пропорційно до часу, відпрацьованого в розрахунковому періоді; 3) одноразова винагорода за підсумками роботи за рік і за вислугу років, що включається до середнього заробітку шляхом додавання до заробітку кожного місяця розрахункового періоду 1/12 винагороди, нарахованої у поточному році за попередній календарний рік.</p> | <p>1) виплати за виконання окремих доручень (одноразового характеру), що не входять в обов'язки працівника (за винятком доплат за суміщення професій і посад, розширення зон обслуговування або виконання додаткових обсягів робіт та виконання обов'язків тимчасово відсутніх працівників, а також різниці у посадових окладах, що виплачується працівникам, які виконують обов'язки тимчасово відсутнього керівника підприємства або його структурного підрозділу, а також не є штатними заступниками); 2) одноразові виплати (компенсація за невикористану відпустку, матеріальна допомога, допомога працівникам, які виходять на пенсію, вихідна допомога тощо); 3) компенсаційні виплати на відрядження і переведення (добові, оплата за проїзд, витрати на наймання житла, підйомні, надбавки, що виплачуються замість добових); 4) премії за винаходи та раціоналізаторські пропозиції, за сприяння впровадженню винаходів і раціоналізаторських пропозицій, за впровадження нової техніки і технології, за збирання і здавання брухту чорних, кольорових і дорогоцінних металів, за збирання і здавання на відновлення відпрацьованих деталей машин, автомобільних шин, за введення в дію виробничих потужностей та об'єктів будівництва (за винятком цих премій працівникам будівельних організацій, що виплачуються у складі премій за результатами господарської діяльності); 5) грошові і речові винагороди за призові місця на змаганнях, оглядах, конкурсах тощо; 6) пенсії, державна допомога, соціальні та компенсаційні виплати; 7) літературний гонорар штатним працівникам газет і журналів, що сплачується за авторським договором; 8) вартість безплатно виданого спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту, мила, змивних і знешкоджувальних засобів, молока та лікувально-профілактичного харчування; 9) дотації на обіди, проїзд, вартість оплачених підприємством путівок до санаторіїв та будинків відпочинку; 10) виплати, пов'язані з ювілейними датами, днем народження, за довголітню і бездоганну трудову діяльність, за активну громадську роботу тощо; 11) вартість безплатно наданих деяким категоріям працівників комунальних послуг, житла, палива, а також сума коштів на їх відшкодування; 12) заробітна плата на роботі за сумісництвом (за винятком працівників, для яких включення її до середнього заробітку передбачено чинним законодавством); 13) суми відшкодування шкоди, заподіяної працівнику каліцтвом або іншим ушкодженням здоров'я; 14) доходи (дивіденди, проценти), нараховані за акціями трудового колективу і вкладами членів трудового колективу в майно підприємства; 15) компенсація працівникам втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати; 16) виплати за час, протягом якого зберігається середній заробіток працівника (за час виконання державних і громадських обов'язків, щорічної і додаткової відпусток, відрядження тощо); 17) допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю.</p> |

Джерело: складено на підставі [12]

Визначаючи сукупний дохід для розрахунку середньої заробітної плати, треба враховувати виплати, які включаються та, відповідно, не мають включатися до такого розрахунку (згідно з п. п. 3, 4 Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати» № 100 у редакції від 7 серпня 2015 року).

Виплати, які включаються та не мають включатися до розрахунку середньої заробітної плати, наведено в табл. 1.

Згідно з п. 8 Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати» № 100 вихідну допомогу, яка обчислюється із середньої заробітної плати за останні два місяці роботи, нараховують шляхом множення середньоденного заробітку у розрахунковому періоді на середньомісячну кількість робочих днів.

Середньоденна заробітна плата розраховується за такою формулою [6]:

$$ЗП_{\text{сер}} = \frac{ЗП_{\text{факт2міс}}}{РД},$$

де $ЗП_{\text{сер}}$ – середня заробітна плата;

$ЗП_{\text{факт2міс}}$ – заробітна плата за фактично відпрацьовані робочі дні протягом двох місяців перед місяцем звільнення;

$РД$ – кількість відпрацьованих робочих днів у розрахунковому періоді.

Водночас середньомісячна кількість робочих днів розраховується діленням на 2 сумарної кількості робочих днів за останні два календарні місяці згідно з графіком роботи підприємства, установи, організації, установленим із дотриманням вимог законодавства.

Згідно з пп. 164.2.20 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) вихідна допомога включається до загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку на доходи фізичних осіб та відповідним чином оподатковується за ставкою 18%.

Також слід зазначити, що до суми вихідної допомоги не застосовується податкова соціальна пільга, оскільки така виплата не належить до фонду оплати праці згідно з пп. 169.2.1 ПКУ.

Крім того, із суми вихідної допомоги також утримується військовий збір (пп. 1.2 п. 161 підрозд. 10 розд. XX ПКУ).

З огляду на те, що вихідна допомога є виплатою за невідпрацьований час, то її нарахування, згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30 листопада 1999 року № 291, в бухгалтерському обліку має відобразитися таким проведенням: по дебету субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» та по кредиту субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами» [9].

Висновки з проведеного дослідження. Отже, скорочення працівників на підприємстві є досить тривалим процесом, який потребує ретельного вивчення, належного рівня організації, дотримання законодавчих вимог, відповідного облікового та податкового супроводу. Найважливішим етапом процесу скорочення працівників є етап нарахування комплексу виплат, найбільш специфічною з яких є вихідна допомога. Також слід враховувати, що вихідна допомога оподатковується податком на доходи фізичних осіб та військовим збором. Важливо зазначити, що до суми вихідної допомоги не застосовується податкова соціальна пільга, оскільки така виплата не належить до фонду оплати праці. Сума нарахованої вихідної допомоги під час скорочення працівників у обліку підприємства має бути віднесена до складу інших витрат операційної діяльності як така, що застосовується у розрахунках по іншим виплатам працівникам.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Скорочення працівників: основні етапи й документальне оформлення. URL: http://zib.com.ua/ua/print/96826-skorochennya_pracivnikov_osnovni_etapi_y_dokumentalne_oforml.html.
2. Скорочення чисельності працівників: порядок дій. URL: <https://www.buh24.com.ua/skorochennya-chiselnosti-pratsivnikov-poryadok-diy>.
3. Мойсеєнко Т. Скорочення штату: організація та облік. Дебет-Кредит. 2008. № 46. URL: <https://dtk.com.ua/show/1cid03853.html>.
4. Процедура звільнення працівника у зв'язку зі скороченням посади URL: <http://www.kadrovik.ua/povyny/procedura-zvilnennya-pracivnika-u-zvyazku-zi-skorochennyam-posadi>.
5. Андрієнко С. Звільнення за скороченням штату: спірні питання. URL: <http://www.kadrovik.ua/content/zv-lnennya-za-skorochennyam-shtatu-sp-rn-pitannya>.
6. Мойсеєнко Т. Вихідна допомога працівнику у разі його звільнення. URL: <https://news.dtk.ua/ua/labor/labor-relations/36562>.
7. Скорочення штату підприємства і права та гарантії працівників. URL: http://protokol.com.ua/ru/skorochennya_shtatu_pidpriemstva_i_prava_ta_garantii_pratsivnikov.
8. Скорочення штату та чисельності працівників під час реорганізації. URL: http://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ010238.
9. Облік та оподаткування вихідної допомоги. URL: <https://buhgalter.com.ua/news/oplata-praczi/oblik-ta-opodatkovannya-vihidnoyi-dopomogi>.
10. Податковий Кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
11. Кодекс законів про працю України у редакції від 2 грудня 2017 року. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/322-08/paran2#n2>.
12. Про затвердження Інструкції зі статистики заробітної плати: Наказ Державного комітету статистики України № 5 у редакції від 13 січня 2004 року. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04>.

13. Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати: Постанова Кабінету Міністрів України № 100 у редакції від 7 серпня 2015 року. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/100-95-%D0%BF>.

14. Економіка України в першому півріччі 2017 року: фактори динаміки та перспективи розвитку. URL: <http://www.icps.com.ua/ekonomika-ukrayiny-v-pershomu-pivrichchi-2017-roku-factory-dynamiky-ta-perspektyvy-rozvytku>.