

ОСОБЛИВОСТІ НАРАХУВАННЯ ЄДИНОГО СОЦІАЛЬНОГО ВНЕСКУ FEATURES OF UNIFORM SOCIAL CONTRIBUTION

У статті розкрито сутність та актуальність нарахування єдиного соціального внеску (ЄСВ) на фонд оплати праці для всіх суб'єктів господарювання незалежно від форм власності та видів господарської діяльності згідно з нормами чинного законодавства. Проведено порівняння нарахування та сплати єдиного соціального внеску за 2018–2019 рр., наведено приклад нарахувань відповідно до змін, які впроваджено у 2019 р. Розглянуто організацію та контроль над сплатою єдиного соціального внеску. Досліджено праці відомих науковців щодо сутності та значення нарахувань на фонд оплати праці та їх значення в бухгалтерському обліку. Розглянуто питання, пов'язані з особливостями нарахування роботодавцями єдиного соціального внеску. Проаналізовано нормативно-правове забезпечення порядку нарахування та сплати єдиного соціального внеску. Розглянуто загальний підхід до організації та методики здійснення соціальних відрахувань із заробітної плати.

Ключові слова: фонд оплати праці, єдиний соціальний внесок (ЄСВ), нарахування ЄСВ, соціальні фонди, соціальні відрахування, заробітна плата, зобов'язання.

В статье раскрыты сущность и актуальность начисления единого социального

взноса (ЕСВ) на фонд оплаты труда для всех субъектов хозяйствования независимо от форм собственности и видов хозяйственной деятельности в соответствии с нормами действующего законодательства. Проведено сравнение по начислению и уплате единого социального взноса за 2018–2019 гг., приведен пример начислений в соответствии с изменениями, которые внедрены в 2019 г. Рассмотрены организация и контроль над уплатой единого социального взноса. Исследованы труды известных ученых-экономистов о сущности и значении начислений на фонд оплаты труда и их значении в бухгалтерском учете. Рассмотрены вопросы, связанные с особенностями начисления работодателями единого социального взноса. Проанализировано нормативно-правовое обеспечение порядка начисления и уплаты единого социального взноса. Рассмотрен общий подход к организации и методике осуществления социальных отчислений из заработной платы.

Ключевые слова: фонд оплаты труда, единый социальный взнос (ЕСВ), начисления ЕСВ, социальные фонды, социальные отчисления, заработная плата, обязательство.

УДК 336.233.2

Машевська А.А.

асистент кафедри бухгалтерського обліку

Вінницький національний аграрний університет

The article reveals the essence and relevance of accrual of a single social contribution (SSC) to the wage fund for all economic entities, regardless of the forms of ownership and types of economic activity in accordance with the norms of the current legislation. A comparison has been made on the calculation and payment of a single social contribution for 2018 - 2019, an example of accruals is presented in accordance with the changes introduced in 2019. Also, the article deals with the organization and control of paying a single social contribution. The research works of famous scientists-scientists concerning the essence and importance of accruals on the payroll and their significance in accounting are researched. Issues related to the peculiarities of employers paying a single social contribution are considered. The normative-legal framework of the procedure of accrual and payment of a single social contribution is analyzed. The general approach to the organization and method of social deductions from wages is considered. One of the main issues that needs to be addressed today in the implementation of wage transactions at the enterprise and in the country as a whole is the reflection and accrual of a single social contribution. At the legislative level, the issue of the development of a single social contribution, through the adoption and approval of relevant regulatory documents, is engaged by the state. Salary is the source of income of any hired employee, due to which the employee's livelihoods increases, which in turn affects the efficiency of the enterprise production, increase of labor productivity and increase of profits of the enterprise. All economic entities in Ukraine, regardless of their ownership form, should pay contributions to the compulsory state social insurance for the wage fund of employees who work under labor and civil-law contracts. Today, tax policy is one of the main methods for building an effective market economy system. About half of all amounts of taxes and fees paid by entrepreneurs on different tax systems come from social insurance contributions for both the entrepreneur and his hired employees. Therefore, the introduction of any changes to the taxation mechanism of entrepreneurs ECV immediately has a significant impact on the total cost of the entrepreneur to pay tax obligations.

Key words: wage fund, single social contribution (SSC), accrual of SSC, social funds, social deductions, wages, obligations.

Постановка проблеми. Одне з основних питань, на яке необхідно сьогодні звернути увагу під час виплати заробітної плати на підприємстві та в країні у цілому, – відображення та нарахування єдиного соціального внеску. Питання нарахування ЄСВ стоїть досить гостро, оскільки зміни, які набули чинності з 1 січня 2019 р., призведуть до податкового навантаження на деякі підприємства, а з іншого боку – до наповнення бюджету, адже саме ЄСВ є основним джерелом надходження до Пенсійного фонду. Саме з упровадженням соціального внеску податкові відносини між державою і платниками податків спростилися, спростилася процедура справляння й адміністрування, що, своєю чергою, збільшило доходи страхових фондів. Цьому питанню приділялося багато уваги, але й тепер існує необхідність у подальшому дослі-

дженні та вдосконаленні у даному виді нарахування на фонд оплати праці.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. На законодавчому рівні питанням розвитку єдиного соціального внеску шляхом прийняття та затвердження відповідних нормативно-правових документів займається держава.

Дослідженням проблеми становлення та реформування системи нарахування та сплати соціальних внесків займалися такі вітчизняні та зарубіжні науковці, як Ф.Ф. Бутинець, О.Ф. Томчук, В. Онищенко, А.П. Макаренко, К.О. Безверхий, Л.І. Юрченко та ін.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження особливостей нарахування та сплати єдиного соціального внеску підприємствами в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження.

В Україні для економічного, соціального захисту працівників було створено систему державного соціального страхування. І саме така система страхування є основним напрямом для захисту працюючих, що гарантується Конституцією України.

Раніше в Україні система державного соціального страхування налічувала відрахування до чотирьох фондів, що, своєю чергою, супроводжувалося великою кількістю законів та інших нормативних актів, а також досить часто змінювалися форми звітності, а це, своєю чергою, створювало певні незручності в роботі бухгалтера.

З 1 січня 2011 р. набрав чинності Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 № 2464-VI, у якому зазначено правові та організаційні засади забезпечення збору та обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, умови та порядок його нарахування і сплати та повноваження органу, що здійснює його збір та ведення обліку.

Згідно із цим Законом, єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування [1].

Згідно із Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» та «Інструкцією про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», затвердженою Наказом Міністерства фінансів України від 20.04.2015 № 449, базою для нарахування та утримання ЄСВ є:

– заробітна плата кожного найманого працівника, що включає основну і додаткову заробітну плату, а також інші заохочувальні та компенсаційні виплати;

– сума винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами;

– оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів роботодавця;

– допомога з тимчасової непрацездатності,

– допомога у зв'язку з вагітністю та пологами;

– допомога або компенсація відповідно до законодавства [1; 5].

Усі суб'єкти господарювання в Україні незалежно від форми власності повинні здійснювати нарахування внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на фонд оплати праці працівників, які працюють на умовах трудового та цивільно-правового договорів. Роботодавці зобов'язані щомісяця подавати до фіскальних органів звітність з єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – ЄСВ) за найманих працівників [3, с. 33–40].

Як уже зазначалося, свого часу цей платіж замінив собою чотири окремих нарахування, які нараховували та утримували на фонд оплати праці працюючих, а саме до Пенсійного фонду, до фондів страхування на випадок безробіття, до фонду із тимчасової втрати працездатності, до фонду від нещасних випадків на виробництві (рис. 1). Усе це стало одним єдиним платежем [2].

Як зазначив Р.В. Сидоренко, нарахування і сплата внесків з ЄСВ відбувається одночасно з виплатою доходу працівнику. Варто відзначити один важливий момент: сплата внесків з ЄСВ є обов'язком роботодавця і не залежить від його фінансового становища. Зобов'язання з ЄСВ мають найвищий пріоритет серед інших зобов'язань суб'єкта господарювання за винятком зобов'язань з оплати праці [4, с. 141–143].

Роботодавці зобов'язані щомісяця, не пізніше 20-го числа, сплачувати до бюджету суму нара-

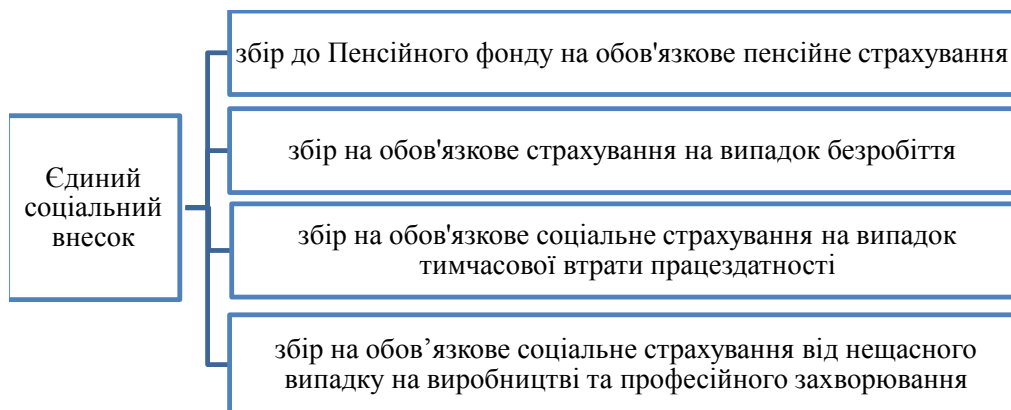


Рис. 1. Трансформація системи державного соціального страхування [8, с. 368]

хованого єдиного соціального внеску за найманих працівників. У разі несвоєчасної або не в повному обсязі сплати ЄСВ до платника застосовуються фінансові санкції, передбачені Законом України «Про ЄСВ», а посадові особи, винні в порушенні законодавства про збір та ведення обліку соціального внеску, несуть дисциплінарну, адміністративну, цивільно-правову або кримінальну відповідальність [1].

За невчасну сплату внеску, крім суми боргу, доведеться сплатити:

– штраф – 20% від несплачених або невчасно сплачених сум ЄСВ;

– пеню – 0,1% від суми недоплати ЄСВ за кожен день прострочення платежу [6].

На думку К. Безверхого, постійні зміни у нормативно-правовій базі щодо обліку нарахування, сплати та декларування єдиного соціального внеску вимагають від сучасного бухгалтера своєчасного здійснення уточнень як у порядку його обліку, так і під час відображення інформації про такі розрахунки у звітності підприємства. Вагоме місце в системі звітності з ЄСВ належить послідовності відображення показників щодо нарахувань ЄСВ на заробітну плату, допомогу з тимчасової непрацездатності, допомоги по вагітності та пологах, перехідних відпускних тощо [3, с. 33–40].

Зміни у нарахуванні ЄСВ, запропоновані з 1 січня 2019 р., мають на меті впровадження «справедливого механізму нарахування ЄСВ», тому їх можна сформулювати за декількома напрямками:

1) збільшення порогу застосування базової ставки 22% щодо ЄСВ;

2) упровадження ще декількох ставок ЄСВ у порядку убунання;

3) збільшення мінімальної суми ЄСВ для керівників підприємств; обмеження доходу по працівниках-інвалідах, до якого може застосовуватися пільгова ставка ЄСВ у 8,41%;

– уведення збільшеної ставки ЄСВ «22%+» для підприємств зі шкідливими умовами праці [6].

Ще в 2018 р. максимальний поріг нарахування ЄСВ вираховувався з мінімальної зарплати, яка діяла у звітному місяці. До цього порогу ЄСВ нараховувався, а із суми перевищення – вже ні. Таким чином, виходить, що працівники з великими доходами з частини зарплати ЄСВ практично не сплачували.

На нашу думку, запропоновані зміни є досить актуальними, оскільки усувають цей недолік системи. Ці зміни наведено в таблиці нижче.

Законом встановлено в 2019 р. мінімальну заробітну плату: у місячному розмірі з 1 січня – 4173 грн.; у погодинному розмірі з 1 січня – 25,13 грн.

Таким чином, збільшення максимальної межі нарахування ЄСВ розширить базу щодо стягнення цього збору, і, як результат, витрати підприємств на працівників із великими зарплатами зростуть [6].

Тому державою було затверджено пропозиції розширення максимального порогу щодо базової ставки 22%, а також застосування цілої низки нових ставок ЄСВ до доходів, які перевищують

Таблиця 1

Максимальна межа нарахування ЄСВ

Максимальна межа нарахування ЄСВ (за ставкою 22%)	
ЄСВ 2018 р.	ЄСВ 2019 р.
15 мінімальних зарплат	25 мінімальних зарплат
55845 грн (=3723×15)	104325 грн (=4173×25)*

*Мінімальна зарплата схвалена державним бюджетом України на 2019 р.

Джерело: складено за [6]

Таблиця 2

Ставки ЄСВ на 2019 р. порівняно з 2018 р.

Розмір доходу, 2018 р.	Ставка ЄСВ	Розмір доходу, 2019 р.	Ставка ЄСВ
15 мінімальних зарплат – 55 845 грн на місяць (3723**×15), на місячну суму доходу, що перевищує 55 845 грн, ЄСВ не нараховується	22%	до 25 мінімальних зарплат (104325 грн) = 4173**×25	22%
		від 25 до 70 мінімальних зарплат (104325 – 292110 грн) = 4 173**×30	20%
		від 70 до 150 мінімальних зарплат (292110 – 625950 грн) = 4173**×70	17%
		від 150 до 200 мінімальних зарплат (625950 – 834600 грн) = 4173**×135	15%
		від 200 до 270 мінімальних зарплат (834600 – 1126710 грн) = 4173**×270	10%
		від 270 мінімальних зарплат (1126710 грн) = 4173**×270	5%

*Розмір мінімальної зарплати за 2018 р.

** Розмір мінімальної зарплати за 2019 р.

Джерело: складено за [6]

новий поріг (25 мінімальних зарплат, 104 325 грн. у 2019 р.).

Отже, ЄСВ сплачуватиметься з усього доходу, але кожна його частина буде оподатковуватися різною ставкою (табл. 2).

Отже, слід зазначити, що нарахування ЄСВ щодо таких зарплат дасть можливість збільшити надходження до Пенсійного фонду України.

В. Онищенко зазначає, що реформи ЄСВ 2019 р. – це певна схема на оптимізацію, яка також «працює», але з меншим ефектом. Чи дійсно даний захід збільшить надходження до ПФУ – питання відкрите [6].

Як зазначається у Законі України «Про ЄСВ», фізичні особи – підприємці, у тому числі ті, що вибрали спрощену систему оподаткування, та особи, які провадять незалежну професійну діяльність, релігійну (місіонерську) діяльність, іншу подібну діяльність та отримують дохід від цієї діяльності, є платниками єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [1].

Для фізичних осіб – підприємців, які перебувають на загальній системі оподаткування, а також для осіб, які провадять незалежну професійну діяльність та отримують дохід від цієї діяльності, єдиний внесок нараховується на суму доходу (прибутку), отриманого від їхньої діяльності, що підлягає обкладенню податком на доходи фізичних осіб. При цьому сума єдиного внеску не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску на місяць [1].

Звертаємо увагу: якщо такими платниками не отримано дохід (прибуток) у звітному кварталі або окремому місяці звітного кварталу, такі платники зобов'язані сплатити щомісячно єдиний внесок не менший за розмір мінімального страхового внеску.

Як зазначалося, тариф нарахування ЄСВ становить 22%. Із 1 січня 2019 р. встановлено мінімальну заробітну плату в розмірі 4 173 грн., мінімальний страховий внесок за кожен місяць становить 918,06 грн.

Для фізичних осіб – підприємців, які вибрали спрощену систему оподаткування, суми сплати єдиного внеску визначаються самостійно, але не менше мінімального страхового внеску на місяць та не більше суми єдиного внеску, визначеної з максимальної величини бази нарахування єдиного внеску (для порівняння: 15 розмірів мінімальної заробітної плати в 2018 р. та 25 – у 2019 р.).

Єдиний внесок сплачується шляхом перерахування платником безготівкових коштів із його банківського рахунку. Платники, які не мають банківського рахунку, сплачують внесок шляхом готівкових розрахунків через банки чи відділення зв'язку [6].

ЄСВ нараховується щомісяця, але сплачувати його можна раз на квартал не пізніше 20-го числа місяця, наступного за календарним кварталом.

Від сплати єдиного соціального внеску звільнено підприємців – пенсіонерів за віком та інвалідів.

Суттєві зміни щодо нарахування та сплати ЄСВ ми можемо спостерігати ще з початку 2018 р.

Отже, починаючи з 1 січня 2018 року для підприємців-єдинциків першої групи єдиного податку скасовано норму щодо можливості сплачувати єдиний внесок у сумі, яка не може бути меншою за 0,5 мінімального страхового внеску. Такі платники сплачували єдиний внесок у розмірі не менше мінімального страхового внеску на місяць [6].

У разі якщо фізична особа – підприємець сплатила страховий внесок на місяць не менше мінімального розміру, встановленого законодавством, то такий місяць повністю врахується в страховий стаж, а сума доходу, з якої сплачено внесок, – до розрахунку пенсії.

Якщо сума сплачених внесків менша за мінімальний рівень, то страховий стаж буде зараховано пропорційно сплаченим внескам.

У разі несплати страхових внесків такі періоди не враховуються до страхового стажу, що в подальшому може вплинути на визначення права на пенсію за віком та розмір майбутньої виплати [6].

Система державного соціального страхування сьогодні активно реформується та оновлюється. Основними напрямками модернізації може бути визначено:

- спрощення обслуговування застрахованих осіб та роботодавців;
- підвищення ефективності управління;
- скорочення та оптимізація витрат на управління [6].

Слід зазначити, що податкова політика здійснює свій вплив на діяльність підприємств через визначення збалансованого рівня податкового навантаження.

Значне податкове навантаження приведе до зменшення прибутковості діяльності платників податків, ухиляння від сплати податків і зборів, закриття наявних суб'єктів господарювання та відмови від створення нових, а також, що нині є однією з найбільш гострих та ключових проблем для української економіки, до виведення бізнесу «в тінь». Близько половини всіх сум податків і зборів, які сплачують підприємці на різних системах оподаткування, припадає на внески із соціального страхування як за самого підприємця, так і за його найманих працівників, тому внесення будь-яких змін до механізму оподаткування підприємців ЄСВ одразу має суттєвий вплив на загальний розмір витрат підприємця на сплату податкових зобов'язань [4, с. 141–143].

Як зазначає Ю.О. Романченко, незважаючи на масштабне закриття підприємців «без діяльності» або «нульовиків», держава нічого не втра-

тила, крім зменшення нелегально господарюючих суб'єктів, що регулярно ухилялися від сплати податків та єдиного внеску [7, с. 290–298].

Висновки з проведеного дослідження. Єдиний соціальний внесок став, безперечно, великим кроком у проведенні реформи системи соціального страхування в Україні. І якщо оцінювати систему нарахування єдиного соціального внеску в цілому, то слід зазначити про її поліпшення. Внесені зміни з ЄСВ у 2019 р. вдосконалять систему контролю і гарантій застрахованих осіб.

Але також слід відзначити низку недоліків у сфері справляння ЄСВ, які потребують більш детального вивчення, дослідження та нормативного врегулювання проблемних питань. Зокрема, не сплачуючи єдиного соціального внеску, особа втрачає право на соціальний захист сьогодні та на отримання майбутньому виплат за різними видами загальнообов'язкового державного соціального страхування, у тому числі й пенсійних виплат.

Отже, за рахунок упровадження змін щодо нарахування ЄСВ в уряді планується збільшення надходжень до державного бюджету, також очікується додатково залучити до Пенсійного фонду близько 10 млрд. грн.

Таким чином, збільшення штрафів за несвоєчасність чи ухилення від сплати соціального внеску дасть можливість державі контролювати та стимулювати підприємства до сплати. А ті підприємства, які все ж таки наважилися подати недостовірну інформацію щодо відображення сплаченого внеску, повинні бути позбавлені права на здійснення своєї діяльності на певний термін, адже від порушення норм законодавства з ЄСВ постраждає не лише держава, а й кожен найманий працівник.

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

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 8 липня 2010 р. № 2464-VI. *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17> (дата звернення: 18.03.2019).
2. Онищенко В. Нарахування на фонд оплати праці. *Головбух*. 2018. № 16. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/7226-parahuvannya-na-fond-oplati-prats> (дата звернення: 20.03.2019).
3. Безверхий К., Юрченко О. Єдиний соціальний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: особливості відображення нараховань у звітності. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2016. № 10. С. 33–40. URL: <http://ir.kneu.edu.ua/handle/2010/20554> (дата звернення: 15.03.2019).
4. Сидоренко Р.В. Особливості нарахування та сплати єдиного соціального внеску у фізичних осіб – підприємців. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2017. Вип. 24. С. 141–143.
5. Про затвердження інструкції зі статистики заробітної плати : Наказ Державного комітету статистики України від 13 січня 2004 р. № 5. *Верховна Рада України*. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04> (дата звернення: 21.03.2019).
6. Онищенко В. ЄСВ 2019: реформування. *Головбух*. 2018. № 33. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/7404-reformuvannya-sv-2018> (дата звернення: 20.03.2019).
7. Романченко Ю.О. Єдиний соціальний внесок з доходів фізичних осіб – підприємців: особливості нарахування та порядок сплати. *Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка*. 2018. Вип. 193. С. 290–298.
8. Гончар Г.П. Особливості справляння та адміністрування єдиного соціального внеску в Україні. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2018. Вип. 4(15). С. 367–372. URL: http://www.easterneurope-ebm.in.ua/journal/15_2018/61.pdf. (дата звернення: 05.04.2019).