

РОЗРАХУНКИ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ: ОБЛІКОВИЙ ТА УПРАВЛІНСЬКИЙ АСПЕКТ

Розрахунки за виплатами працівникам є складною ділянкою облікового процесу, що потребує достовірного відображення на рахунках обліку й відповідно управлінського коригування. Сучасні підприємства при здійсненні своєї діяльності, використовують працю фізичних осіб, як на постійній основі, так і на тимчасовій основі (для виконання певного об'єму роботи), які можуть бути чи не бути підприємцями. При цьому, облік розрахунків за виплатами та механізм оподаткування суттєво різняться.

Облік виплат працівникам й їх оподаткування завжди перебували в полі зору вітчизняних вчених та зарубіжних вчених: В. С. Лень, Т. Плахтій, М. П. Штупун, Н. Вороная, Н. М. Воськало, В. І. Воськало, А. В. Гриліцька, М. М. Демченко, Л. І. Жидєєва, А. Кадацька, Н. В. Каткова, Г. С. Кесарчук, Т. Г. Мельник, Ю. О. Михайленко, Н. В. Овсюк, В. Калашник, В. Рожелюк, Т. Ткачук, І. М. Щирба, М.Б. Стівен [6] інші. Аналіз публікацій показав, що покращення обліку розрахунків за виплатами працівникам може відбуватися через зміну таких елементів: удосконалення чинної моделі аналітичного обліку, автоматизацію обліку. Успішному вирішенню цього питання можуть сприяти: наявність розробленого комплексного керівництва/інструкції з обліку заробітної плати; зміни нормативних документів з питань виплат працівникам; вдосконалення методики обліку на основі застосування сучасних форм обліку і обчислювальної техніки тощо. Серед розглянутих опублікованих робіт не піднімалося питання адаптації/удосконалення облікового процесу щодо розрахунків за виплатами працівникам в контексті їх оподаткування (з урахуванням правового статусу осіб-виконавців певної праці (робіт, послуг)). Тому спробуємо, розглянувши практичні аспекти обліку розрахунків за виплатами працівникам (за матеріалами діючого підприємства оптової торгівлі), розробити механізм удосконалення обліку розрахунків за виплатами працівникам та механізм зменшення податкових витрат та/або виплат з оплати праці (робіт, послуг).

Численними у виплатах працівникам є виплати зарплати [3].

При нарахуванні виплат працівникам виникають зобов'язання:

- за ЄСВ – базою оподаткування є виплати працівникам (дебет рахунків класу 9 «Витрати діяльності» кредит рахунку 65);
- за ПДФО (18 %) та військовим збором (1,5 %) – утримуються із суми виплат працівника та сплачуються роботодавцем за рахунок доходу найманого

працівника (дебет рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» кредит рахунку 64).

ЄСВ нараховують при виплаті заробітної плати та за оплатами робіт ЦПХ тощо. Якщо виходити з розміру мінімальної заробітної плати з 01.01.2020 р. у сумі 4723 грн, то максимальна база нарахування ЄСВ становить: 70845 грн $(4723 \text{ грн} \times 15)$ [4]. Ставки ЄСВ різняться за базами розрахунку (22 %, 8,41 %, 5,3 %, 5,5 %).

Працівники мають право на зменшення суми оподатковуваного доходу, на суму податкової соціальної пільги (ПСП), що передбачено п. 169.1 ПКУ. Розміри ПСП у 2018–2020 рр., наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Розміри податкової соціальної пільги (ПСП) у 2018–2020 рр., грн

Граничний розмір доходу, для отримання ПСП	Прожитковий мінімум	Загальна ПСП	Підвищена ПСП	Максимальна ПСП
2018 р.				
$(1762 \times 1,4)$		$(1762 \times 50 \%)$	$[(1762 \times 50 \%) \times 150 \%]$	$[(1762 \times 50 \%) \times 200 \%]$
2470	1762	881	1321,50	1762
2019 р.				
$(1921 \times 1,4)$		$(1921 \times 50 \%)$	$[(1921 \times 50 \%) \times 150 \%]$	$[(1921 \times 50 \%) \times 200 \%]$
2690	1921	960,50	1440,75	1921
2020 р.				
$(2102 \times 1,4)$		$(2102 \times 50 \%)$	$[(2102 \times 50 \%) \times 150 \%]$	$[(2102 \times 50 \%) \times 200 \%]$
2940	2102	1051	1576,5	2102

Платники податку, які мають право на зменшення суми доходу на суму ПСП, визначені ст.169 ПКУ.

В товаристві працюють і за ЦПД, і з оформленням трудових договорів, що зобов'язує товариство керуватися Кодексом законів про працю України (КЗпПУ), ЦКУ тощо.

Законодавством України не передбачені обмеження у частині мінімального чи максимального розміру винагороди та строки її надання. За ЦПД оплачується кінцевий результат праці, який складається і підписується після закінчення роботи й оформлюється актом виконаних робіт (наданих послуг). ЦПД з працівником складається у двох примірниках [5]. Договір може містити додатки, в яких деталізуються виконувані роботи (надавані послуги), їх вартість тощо.

Оскільки досліджуване підприємство (умовна назва ТОВ «Агро Х») використовує працю фізичних осіб, з оформленням ЦПД, тому підприємству

пропонується зменшення податкових витрат на оплату праці (робіт/послуг), шляхом переважного використання праці, робіт фізичних осіб-підприємців (ФОП) (за договорами ЦПХ).

Цивільно-правові договори з ФОП, мають ряд переваг, зокрема: якщо роботу виконує ФОП у межах підприємницької діяльності, підприємство-замовник не сплачує з винагороди за ЦПД ні ПДФО, ні ЄСВ, ні військового збору. Відповідно, в обліку у підприємства, що наймає фізосіб-підприємців, є необхідність у виконанні умов ЦПД, без виникнення податкових зобов'язань:

- дебет 23, 91, 92, 93, 94 кредит 63 або 685 – нарахування винагороди за ЦПД;

- дебет 63 або 685 кредит 30 – виплата винагороди готівкою через касу.

ЦПД порівняно з трудовими договорами позбавляють підприємство від необхідності оформлення наказів та іншої кадрової документації, ведення трудових книжок, оформлення лікарняних, відпускних тощо.

Пропонований варіант ведення обліку розрахунків за виплатами ЦПХ з ФОП пропонуємо втілити відкриттям додаткових субрахунків, що вказані в табл. 2.

Таблиця 2

Додаткові субрахунки для обліку виплат за ЦПХ з ФОП

Субрахунок 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	
631.1 «Розрахунки з ФОП»	631.11 «Готівкові розрахунки з ФОП»
	631.12 «Безготівкові розрахунки з ФОП»
Субрахунок 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	
685.1 «Розрахунки з ФОП»	685.11 «Готівкові розрахунки з ФОП»
	685.12 «Безготівкові розрахунки з ФОП»

Джерело: власна розробка авторів.

Перевагою даного варіанту ведення обліку розрахунків за виплатами ЦПХ (з ФОП) є можливість відстежувати неоподатковувані виплати на рахунках бухгалтерського обліку.

Облік розрахунків з ФОП за виплатами ЦПХ, в даному випадку не суперечить діючій Інструкції № 291, адже на субрахунку 685 облік розрахунків з іншими кредиторами ведеться, в тому числі окремо за фізичними особами, з якими здійснюються розрахунки. А на рахунку 63 передбачено ведення обліку за виконанні роботи та надані послуги.

Виходячи з наведених субрахунків, нарахування винагороди ФОП досліджуваним підприємством (умовна назва ТОВ «Агро Х») відображатимуться проведенням господарської операції: дебет рахунку 91 та кредит субрахунку 631.1 «Розрахунки з ФОП» або 685.1 «Розрахунки з ФОП». Задіяння

рахунків 23, 93, 92 перебуває в прямій залежності від цілей задіяння виконавців робіт, послуг.

Облік розрахунків за виплатами на рахунку 66 ведеться підприємством у розрізі таких субрахунків: 661 «Розрахунки за заробітною платою», 663 «Розрахунки за іншими виплатами».

ТОВ «Агро Х» субрахунок 662 «Розрахунку за депонентам» не використовується, оскільки суми за не отриманими працівниками з каси виплатами в установленний строк не виникають. На субрахунку 663 ведуть облік розрахунків за виплатами, що не належать до фонду оплати праці [2]. Це виплати за договорами ЦПХ тощо.

Аналітичний облік виплат ведеться за працівниками та видами виплат, як це передбачено Інструкцією № 291 [2].

Виплата заробітної плати штатним працівникам підприємства проводиться за зарплатним проектом. Цей проект передбачає, що для зарахування заробітної плати банк відкриває кожному працівнику підприємства картковий рахунок і видає банківську картку певної платіжної системи.

Виплата зарплати в безготівковій формі для підприємства потребує понесення витрат (за розрахунково-касове обслуговування, за оформлення карток тощо).

Ми переконані в необхідності зміни «зарплатного проекту». Із цією метою пропонуємо досліджуваному підприємству звернутися до обслуговуючого банку з проханням переглянути та встановити підприємству індивідуальні тарифи (змінити умови в договорі про відкриття поточних рахунків на користь фізосіб та умови договору про обслуговування). Переоформлення «зарплатного проекту» надасть економію витрат для підприємства.

Для наочності, застосовувані ТОВ «Агро Х» способи оформлення відносин між підприємством і фізособами, а також рахунки обліку розрахунків за виплатами, наведемо на рис. 1.

Штатні працівники ТОВ «Агро Х» працюють за трудовими договорами, виплати за якими проводяться у безготівковій формі.

Виплати за трудовими договорами здійснюються таким категорія працівників:

- 1) адміністративно-управлінському персоналу (керівнику, заступникам, працівникам бухгалтерії, відділу кадрів);
- 2) водіям, працівникам складів тощо.

Винагорода за договорами ЦПХ виплачується фізичним особам у готівковій формі. Виплати за ЦПД здійснюються таким категорія працівників: різноробочі, охоронці, прибиральниці, лаборанти тощо.

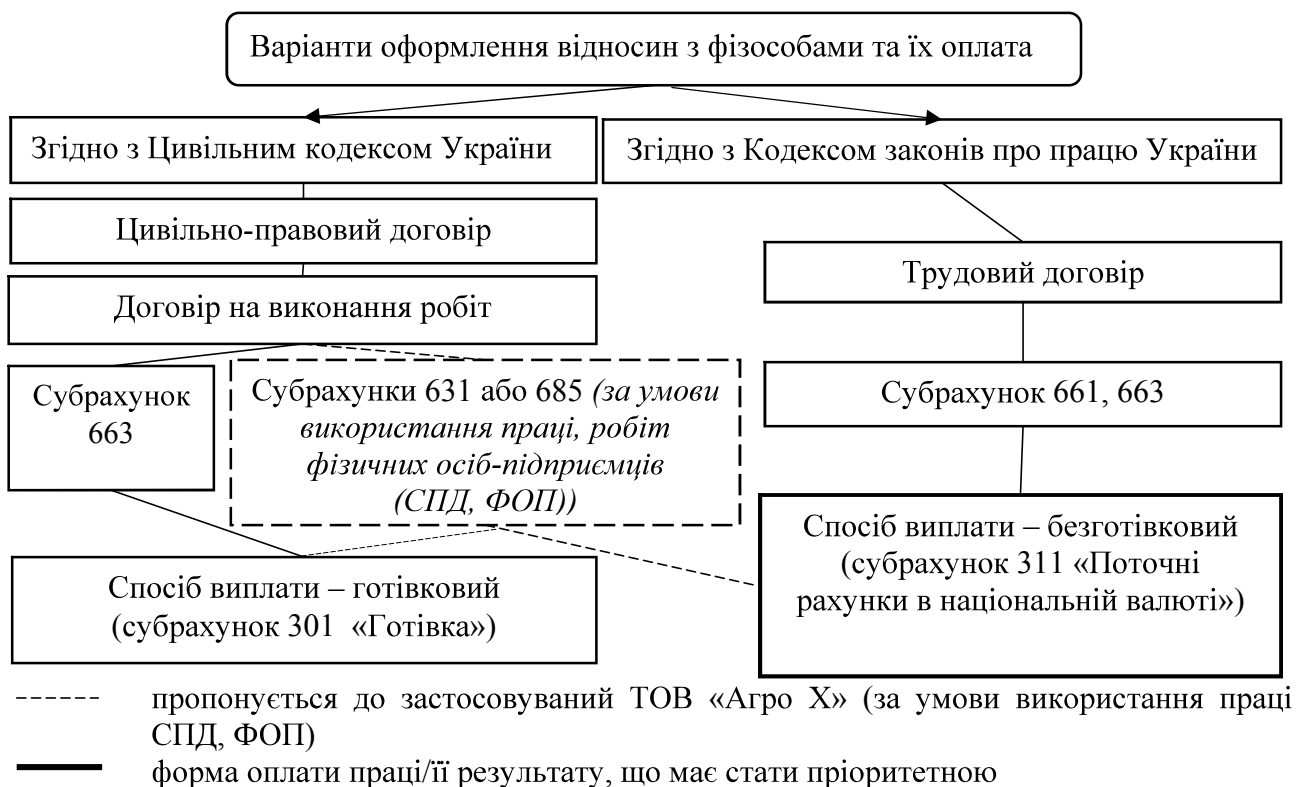


Рис. 1. Застосовувані ТОВ «Агро Х» варіанти оформлення відносин між підприємством і фізособою, їх облік
(власна розробка авторів)

З метою полегшення роботи облікового штату, підприємству пропонується до використання детальний перелік податкових витрат на оплату праці (робіт/послуг) та утримань з неї (табл. 3).

Таблиця 3

Перелік податкових зобов'язань ТОВ «Агро Х» за договорами

Трудовий договір	ЦПД з фізособою – не підприємцем
ЄСВ	
22 % від окладу	22 % на винагороду за договором ЦПХ
Мінімальний щомісячний страховий внесок – 1039,06 грн (якщо доход/винагорода нижча МЗП або відповідає їй).	
Максимальна сума ЄСВ дорівнює 15 розмірам МЗП – 70845 грн (15 × 4723 грн)	
ВЗ	
1,5 % з нарахованої виплати	
ПДФО	
18 % від окладу	18 % від суми винагороди (податкова соціальна пільга не застосовується)

Джерело: власна розробка авторів за матеріалами ТОВ «Агро Х».

Вказана таблиця є своєрідною інструкцією з оподаткування виплат. Вважаємо, що на підприємстві також слід розробити комплексне практичне

керівництво/інструкцію/довідник з обліку розрахунків за виплатами та утримання з них, який покроково міститиме облікові процедури щодо нарахування та виплати заробітної плати та винагород (думка сформована авторами за матеріалами публікації М.Б. Стівен (Stephens, 2004) [6]).

Для розрахунків із виконавцями робіт за договором ЦПХ ТОВ «Агро Х» використовує субрахунок 663 «Розрахунки за іншими виплатами».

Фіксований розмір зарплатного авансу визначається колективним договором, що не передбачає врахування матеріального заохочення (додаткових винагород заохочувального, компенсаційного характеру, які стимулюють працівників до праці).

Розрахунок авансу проводять одним із способів (рис. 2).

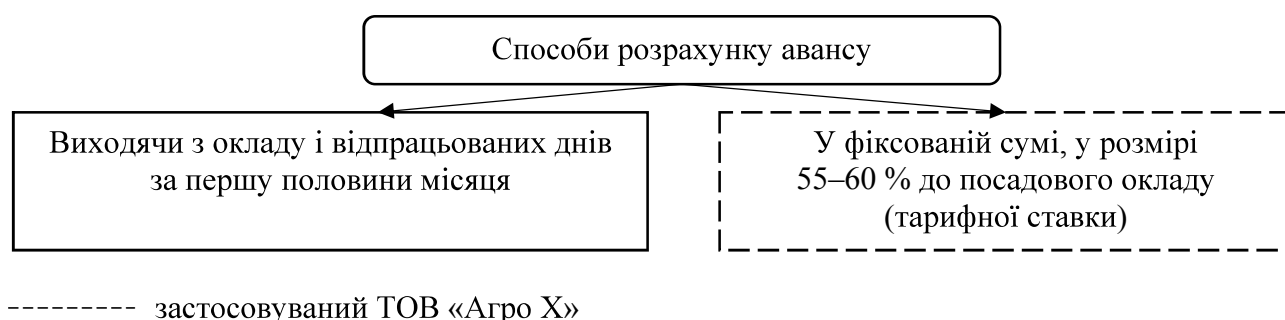


Рис. 2. Способи розрахунку авансу
(власна розробка авторів)

Спосіб визначення авансу прописується в колективному договорі. Підприємство зобов'язане під час виплати зарплатни за першу половину місяця сплатити окремими платіжними дорученнями військовий збір та податок з доходів фізичних осіб. До авансу ПСП не застосовують.

Отже, виплата авансу та сплата утриманого ПДФО і військового збору та розрахованого ЄСВ проводиться на підставі розрахунків, без їх нарахування на час виплати авансу [1]. Нарахування здійснюють лише після закінчення місяця. Описаний спосіб визначення бази оподаткування авансу є застосовуваним на досліджуваному підприємстві.

Враховуючи застосовувані підприємством форми оплати праці, варіанти оформлення відносин з фізособою, перелік осіб, які є виконавцями робіт, послуг, а також враховуючи те, що Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [1], яка носить рекомендаційний характер, пропонується досліджуваному підприємству змінити діючу модель аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам.

У табл. 4 наведено запропоновані зміни в структурі рахунку 66, що можливі для застосування будь-яким підприємством України.

Таблиця 4

**Пропонований варіант моделі аналітичного обліку щодо розрахунків
за виплатами працівникам
(для діючого підприємства оптової торгівлі – умовна назва ТОВ «Агро-Х»)**

Субрахунок	Назва
№ 661	«Розрахунки за заробітною платою»
№ 6611	«Карткові виплати за трудовим договором»
№ 663	«Розрахунки за іншими виплатами»
№ 6631	«Готівкові виплати ЦПХ»
№ 66311	«Оподатковувані виплати фізичним особам»
№ 6632	«Карткові виплати»
№ 66321	«Розрахунки за іншими виплатами, що не належать до фонду оплати праці»

Джерело: власна розробка авторів.

Нами пропонується Інструкцію № 291 щодо рахунку 66 доповнити наступними змінами «Аналітичний облік розрахунків ведеться за кожною фізичною особою». Дана зміна врахує всі виплати, здійснювані підприємствами при використанні праці, робіт, послуг фізичних осіб як за трудовими договорами, так і за ЦПД.

Висновки. Визнання зобов'язань щодо виплат працівникам підприємства обліковують на рахунку класу 6 «Поточні зобов'язання» – 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», який має три субрахунки.

Найбільшу частку серед усіх виплат працівникам на підприємствах складають поточні виплати (заробітна плата, оплата відпусток, заохочувальні виплати тощо). Поточні виплати проводяться у безготівковій формі або у готівковій формі. Виплати фізичним особам-виконавцям є оподатковуваними та можуть бути неоподатковуваними.

Із моменту нарахування виплат працівникам виникають зобов'язання за ЄСВ, ПДФО та військовим збором. При найманні фізичних осіб за трудовим договором чи ЦПД (фізичних осіб – не підприємців), з фінансової точки зору особливої різниці немає – ставки оподаткування доходів не розрізняються.

Наймання в якості виконавців робіт та послуг, фізичних осіб-підприємців (ФОП) (за договорами ЦПХ), позбавляє підприємство-роботодавця/замовника потреби сплати ПДФО, ЄСВ та військового збору. Залучення ФОП-ів вважаємо механізмом/інструментом зменшення податкових витрат на оплату праці (робіт/послуг). Однак, такий механізм для повної дієвості вимагає попереднього формування підприємством певної бази про ФОП-ів та/або усної домовленості про співпрацю.

Способи оплати праці (готівковий, безготівковий), варіанти оформлення відносин з найманими фізособами (трудовий договір, ЦПД), інтенсивність потреби в найманий праці (постійна потреба чи то разова/на певний об'єм роботи), правовий статус особи-виконавця (штатний працівник, стороння фізична особа; самозайнята особа – підприємець), можуть стати визначальними в формуванні моделі аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам.

Для правильної організації обліку праці і заробітної плати, інших поточних виплат, важливе значення має класифікація персоналу за сферами застосування праці, професіями, кваліфікацією та іншими ознаками. Проте, якщо врахувати, що підприємство наймає на роботу фізичних осіб різного статусу – працівників підприємства, для яких це місце роботи є основним, зовнішніх сумісників або непрацівників підприємства (сторонніх фізичних осіб), то категорія «виплати працівникам» набуває наступного значення: виплати працівникам – це всі можливі види виплат, що нараховуються (виплачуються) фізичним особам їх роботодавцями за договорами) (*авторське трактування*).

Підприємствам слід чітко розмежовувати оподатковувані виплати, що передбачає використання рахунку 66 (для ведення обліку розрахунків за виплатами за кожною фізичною особою-працівником та сторонньою фізичною особою) та неоподатковувані виплати, що передбачає використання рахунків 63 або 685 (для ведення обліку розрахунків за виплатами за кожною фізичною особою-підприємцем (суб'єктом підприємницької діяльності – СПД, приватним підприємцем – ФОП).

Оплата праці/її результату у безготівковій форм має стати пріоритетною, адже скорочує витрати на утримання додаткового персоналу (касирів, охоронців, інкасаторів), витрати на інкасацію готівкових коштів з доставки їх з банку на підприємство, оформлення касових документів на підприємстві з видачі готівки.

Список використаних джерел

1. Виплата авансу та зарплати: бухоблік й оподаткування [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/59031/300>.
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 30 лист. 1999 р. № 291 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
3. Мельник Т. Г. Облік та звітність поточних виплат працівникам у сучасних умовах / Т. Г. Мельник // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія: Економіка. – 2011. – Вип. 130. – С. 30–34.
4. Розміри ЄСВ-2019 та 2020 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://services.dtkr.ua/catalogues/indexes/13>.
5. Трудовий або цивільно-правовий договір: що вигідніше підприємству [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/8040>.
6. Stephens M. B., Payroll: A Comprehensive Guide. (John Wiley and Sons, New Jersey, 2004).