

РОЗРАХУНКИ ЗА ЗАРОБІТНОЮ ПЛАТОЮ: ОБЛІКОВІ ТА ПРАВОВІ АСПЕКТИ

Розглянуто нові вимоги щодо термінів виплати заробітної плати з 20 листопада 2010 року та які "підводні" камені вони затайпи для керівників і головних бухгалтерів підприємств

Актуальність теми. З 20 листопада 2010 року набрав чинності Закон України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України відносно термінів виплати заробітної плати" від 23.09.10 р. № 2559 – УІ (далі Закон № 2559), згідно з яким було змінено редакції ст. 115 Кодексу законів про працю України від 10.12.71 р. (далі КЗпП) і ст. 24 Закону України "Про оплату праці" від 24.03.95 р. № 108/95 – ВР (далі Закон №108), що висувають нові вимоги стосовно порядку виплати заробітної плати.

На перший погляд прості норми цього Закону про дворазову виплату викликали цілу низку питань серед бухгалтерів.

Аналіз основних досліджень та публікацій. Зараз багато вчених та науковців досліджують проблеми, пов'язані з оплатою праці та її правовим забезпеченням. Значний вклад в теорію та методологію обліку з оплати праці внесли українські вчені Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Горелкін В.Г., Завгородній В.П., Зубілевич С.Я., Кузьмінський А.М., Сопко В.В., та інші.

Відаючи належне науковим напрацюванням вітчизняних та зарубіжних вчених, слід зазначити, що питання обліку розрахунків з працівниками по оплаті праці потребують подальшого наукового дослідження. Багато питань на сьогоднішній день залишаються невирішеними і дискусійними. Зокрема, це питання обліку нарахування заробітної плати, організації обліку нарахувань та утримань з заробітної плати працівників, контролю розрахунків по оплаті праці, автоматизації розрахунків з персоналом.

До введення в дію Закону №2559 [1] трудове законодавство містило вимоги до порядку виплати заробітної плати. Так, згідно ч. 1 ст. 115 КЗпП і ч. 1 ст. 24 Закону №108 [2] заробітна плата виплачувалась працівникам регулярно в робочі дні та в терміни, встановлені колективним договором, але не рідше ніж два рази на місяць через проміжок часу, що не перевищує 16 календарних днів [2,5]. Після набрання чинності Закону № 2559 [1] з'явилась нова вимога до термінів виплати заробітної плати.

Мета дослідження. Метою статті є викладення власного бачення вирішення деяких теоретичних і практичних проблем виплати заробітної плати після введення Податкового кодексу України [7], зокрема елементів обліку з персоналом і витратами, пов'язаними з оплатою праці.

Викладення основного матеріалу дослідження. З врахуванням нових вимог, заробітна плата повинна виплачуватися працівникам: 1) не рідше 2 разів на місяць через проміжок часу, що не перевищує 16 календарних днів; 2) не пізніше 7 днів після закінчення періоду, за який здійснюється виплата. Дані вимоги поширюються на всіх працевлаштувачів, як на юридичних, так і на фізичних осіб – підприємців.

Слід мати на увазі, що КЗпП визначена вимога відносно мінімальної кількості виплат заробітної плати в місяць – не рідше двох разів (частіше можна, хоч і щодня), яке працевлаштувач зобов'язаний дотримуватись при встановленні термінів виплати зарплати [5]. Цей обов'язок працевлаштувач повинен виконувати незалежно від згоди працівника отримувати заробітну плату один раз в місяць. Встановлення працевлаштувачем в документах, що регламентують періодичність і терміни виплати заробітної плати, умови про виплату зарплати один раз в місяць неправомірні. Адже згідно ст. 97 КЗпП власник або уповноважений ним орган, або фізична особа не мають права в односторонньому порядку приймати рішення з питань оплати праці, що погіршують умови, встановлені законодавством [5]. Навіть за наявності заяв працівників з проханням виплачувати заробітну плату таким чином, виплата зарплати один раз в місяць є порушенням трудового законодавства. У такому разі буде порушено першу вимогу про виплату зарплати [1].

У випадку, якщо працівник відмовляється від отримання авансу, працевлаштувач все одно зобов'язаний нарахувати йому аванс, отримати його у банку,

оприбутковувати у касі підприємства. Якщо ж працівник не отримав аванс, то, після закінчення трьох робочих днів, необхідно скласти відомість сум, що депонують, і здати в банк, а потім виплатити разом з сумою заробітної плати за другу половину місяця.

Якщо заробітна плата на підприємстві перераховується на зарплатні картки, то працевлаштувач зобов'язаний перераховувати її працівникам не менше як двічі на місяць в дні, встановлені для виплати авансу і заробітної плати, незалежно від бажання працівника. Зауважимо, що порушенням буде і виплата в аванс всієї суми заробітної плати, що належить працівникові за поточний місяць, оскільки знову буде порушено вимогу про виплату не менше двох разів на місяць через проміжок, що не перевищує 16 календарних днів.

Невиплата авансу у зв'язку з відсутністю грошових коштів на банківському рахунку підприємства або фізичної особи – підприємця також не звільняє посадових осіб від відповідальності за порушення змінних вимог. Періодом, за який виплачується аванс, вважається період з 1 по 15 число, а періодом, за який виплачується зарплата, – місяць.

Друга вимога – обмеження відносно виплати заробітної плати не пізніше 7 днів після закінчення періоду, за який здійснюється виплата, стосується і авансу, і заробітної плати. Виплата заробітної плати здійснюється в робочі дні. Відповідно до ч. 2 ст. 115 КЗпП у випадку, якщо день виплати заробітної плати співпав зі святковим, неробочим або вихідним днем, заробітна плата виплачується напередодні [1]. Таким чином, заробітна плата за першу половину місяця (перших 15 днів), має бути виплачена не пізніше 22 числа поточного місяця, заробітна плата за другу половину місяця має бути виплачена не пізніше 7 числа місяця, наступного за місяцем нарахування зарплати. Потрібно пам'ятати і про дотримання вимоги щодо 16 календарних днів між виплатами.

Змінились і вимоги відносно розміру авансу. Тепер розмір заробітної плати за першу половину місяця має бути не менше оплати за фактично відпрацьований час з розрахунку тарифної ставки або посадового окладу працівника. Тобто, розрахунок суми авансу повинен здійснюватись з розрахунку тарифної ставки чи посадового окладу з врахуванням відпрацьованого працівником часу за період з 1 по 15 число місяця.

При визначенні суми авансу не враховуються премії, доплати, надбавки та інші заохочувальні і компенсаційні виплати. Нарахування таких виплат здійснюється в кінці місяця, а їх виплата здійснюється з частинкою окладу за другу половину місяця. Тобто розмір авансу слід визначати виходячи з тарифної ставки чи посадового окладу, встановленої працівникові в штатному розкладі, без врахування інших виплат, що входять до фонду оплати праці.

У різні місяці календарного року розмір авансу працівника може змінюватись. Для спрощення бухгалтерської роботи доцільно встановити розмір авансу в більшій частці, ніж 50 % від окладу. Це може бути 55 або 60 %. Якщо ж відповідно до колективного договору розмір авансу встановлено 50 %, то з врахуванням графіка роботи, щомісячно необхідно відслідковувати, щоб розмір авансу був не менше оплати за фактично відпрацьований час протягом першої половини кожного місяця [4]. У випадку, коли працівник, з будь-яких причин, не повністю відпрацював першу половину місяця, розмір авансу може складати менше 50 % його тарифної ставки чи посадового окладу. Тобто, при визначенні суми авансу, необхідно враховувати фактично відпрацьований працівником час за першу половину місяця, щоб не виплатити суму авансу більшу, ніж сума заробітної плати, що належить йому за місяць. Вимоги законодавства є обов'язковими як для юридичних осіб, так і для фізичних осіб – підприємців.

Аванс повинен виплачуватись всім працівникам, незалежно від системи оплати праці, встановленої на підприємстві або приватним підприємцем. Тому, не зважаючи на те, що в оновлених законодавчих актах, про

визначення авансу для відрядників, яким зарплату нараховують залежно від вироблення з розрахунку відрядної розцінки, нічого не сказано, не виплачувати їм аванс тільки на цій підставі не можна, оскільки обов'язковість такої виплати визначена нормами частин перших ст. 115 КЗпП і ст. 24 Закону № 108. На нашу думку, для працівників з відрядною платнею необхідно використовувати наявні оперативні дані для розрахунку розміру авансу.

Розглянемо зміни у бухгалтерському обліку. Нарахування заробітної плати, як правило, здійснюється один раз, після закінчення місяця. Що стосується авансу, то в бухгалтерському обліку відображається лише його виплата. Нагадаємо, що заробітна плата обкладається внесками: єдиним соціальним внеском (далі ЄСВ) [3], і в частині

Таблиця 1. Відображення в бухгалтерському обліку операцій, що пов'язані з виплатою авансу і заробітної плати за другу половину місяця

Дата	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
22.10.2011	Перераховано єдиний соціальний внесок до ПФУ з суми авансу (36,76 %–49,70 %)	651	311
22.10.2011	Перераховано ПДФО з суми авансу –15 %	641	311
22.10.2011	Отримано грошові кошти з банку, аванс	301	311
22.10.2011	Виплачено заробітну плату за першу половину місяця (аванс)	661	301
31.10.2011	Нарахована заробітна плата бухгалтеру за місяць	92	661
31.10.2011	Нараховано ЄСВ до ПФУ (36,76 %–49,70 %)	92	651
31.10.2011	Утримано ЄСВ до – 3,6 %	661	651
	Утримано ПДФО – 15 %	661	641
07.11.2011	Перераховано єдиний соціальний внесок до ПФУ, різниця (36,76%–49,70 %)	651	311
	Перераховано утримання ЄСВ до ПФУ, різниця – 3,6 %	651	311
07.11.2011	Перерахований ПДФО, різниця – 15 %	641	311
07.11.2011	Отримано грошові кошти з банку	301	311
07.11.2011	Виплачено заробітну плату за другу половину місяця	661	301

Для спрощення роботи бухгалтерів, пов'язану з нарахуванням і розноскою зарплатних платежів, працедавець може прийняти рішення про перерахування податку з доходів фізичних осіб і єдиного соціального внеску зі всієї суми заробітної плати за поточний місяць авансом при виплаті заробітної плати за першу половину місяця. Тоді при виплаті зарплати за другу половину місяця податки і внески перераховувати не доведеться, оскільки вони вже сплачені з виплатою авансу. Проте таким способом мінімізації трудових витрат, зможуть скористатися лише ті підприємства, які роблять виплату заробітної плати з виручки. Якщо ж заробітна плата перераховується на зарплатні картки працівників, або знімається в банку для виплати через касу підприємства, уникнути сплати ЄСВ і ПДФО двічі рідко вдасться, оскільки банки вимагають платіжні документи на перерахування податків разом з грошовими чеками для виплати заробітної плати. За погодженням з банком і це можливо.

Відповідно до нових вимог, порядок виплати заробітної плати має бути встановлений колективним договором, або нормативним актом працедавця, погодженим з профспілкою, а за відсутності – з представниками трудового колективу.

Таким чином, підприємствам, на яких заключений колективний договір, необхідно привести його положення до нових вимог трудового законодавства. Якщо колективний договір не заключений, працедавець зобов'язаний розробити відповідний внутрішній документ, в якому будуть вказані порядок, терміни виплати заробітної плати, розмір заробітної плати за першу половину місяця, і погодити його з представником трудового колективу.

За порушення вимог трудового законодавства передбачена дисциплінарна і адміністративна відповідальність відповідно до чинного законодавства. Дисциплінарна відповідальність передбачена ст. 147 – 152 КЗпП і полягає у внесенні власником або уповноваженим ним органом дисциплінарного стягнення у вигляді догани або звільнення посадовій особі, що порушила трудове законодавство. Крім того, на вимогу профспілки власник підприємства зобов'язаний прийняти заходи, передбачені трудовим законодавством, до керівника підприємства, що порушує законодавство про працю.

Адміністративна відповідальність передбачена за порушення вимог трудового законодавства відносно термінів виплати заробітної плати і розміру виплачуваного авансу. Якщо працедавець прострочить, відповідати будуть директор і головний бухгалтер. Відповідно до п. 1 ст. 41 КоАП, за порушення встановлених термінів, періодичності виплати заробітної плати та розміру авансу передбачено штраф на

нарахувань, і в частині утримань, і податком на доходи фізичних осіб (далі ПДФО). Згідно з чинним законодавством, здійснюючи виплату авансу, працедавець зобов'язаний перерахувати ПДФО та ЄСВ до Пенсійного фонду з цієї суми. Нарахування і утримання ЄСВ і утримання ПДФО зі всієї суми заробітної плати за місяць відображається в бухгалтерському обліку при нарахуванні заробітної плати, тобто в кінці місяця. При виплаті зарплати за другу половину місяця перераховується різниця між сумами ПДФО і ЄСВ, нарахованими та утриманими зі всієї суми заробітної плати і перерахованими до бюджету при виплаті авансу. Операції, що пов'язані з виплатою авансу і заробітної плати за другу половину жовтня 2011 року, наведені у таблиці 1.

посадових осіб підприємства і фізичних осіб – підприємців в розмірі від 30 до 100 н.м.д.г. [6]. Тобто посадові особи можуть бути оштрафовані на 510 – 1700 грн., якщо таке правопорушення буде виявлено при перевірці посадовими особами територіальної державної інспекції праці або податкової інспекції, за умови, що з дня здійснення такого правопорушення пройшло не більше трьох місяців. Право на перевірку і накладання штрафів (на основі перевірки документів про виплату заробітної плати) мають не тільки Податковий адміністрації, але й Міністерство праці.

Невиконання законних вимог перевіряючих по усуненню порушень законодавства про працю, або створення перешкод для діяльності цих органів, може призвести до штрафу на посадових осіб підприємства, установи або організації і фізичних осіб-підприємців в розмірі від 50 до 100 н.м.д.г., від 850 до 1700 грн. ст. 188 КоАП.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Зроблено спробу розібратися з нововведеннями відносно порядку виплати заробітної плати у відповідності з новими вимогами трудового законодавства: коли і як нараховувати (платити) ЄСВ до ПФУ та ПДФО, чи потрібно зафіксувати в Колективному договорі, "аванс на першу половину місяця 50%", що є першою половиною місяця та питання відносно термінів виплати зарплати (авансу) і розрахунку сум.

Список використаної літератури:

1. Закон України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо строків виплати заробітної плати" від 23.09.10 р. № 2559 – VI.
2. Закон України Про оплату праці від 24.03.95 р. № 108/95 – ВР, ВВР України, 1995 р., N 17, с. 121.
3. Закон України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" від 08.07.2010 р. № 2464-VI.
4. Закон України "Про колективні договори і угоди" від 01.07.93 р. № 3356 – XII.
5. Кодекс законів про працю України N 322 – VIII, 10.12.1971 р.6. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.84 р. № 8073 – X.
7. Податковий Кодекс України із змінами та доповненнями № 2755-VI від 02.12.2010 р.

ДАНИЛОЧКІНА Оксана Валеріївна – кандидат економічних наук, доцент Національного університету біоресурсів та природокористування України

ГЕРМАНЧУК Г.О. – старший викладач Національного університету біоресурсів та природокористування України

Стаття надійшла до редакції 24.10.11 р.