

ти увагу на ставки, які встановлюються, наприклад, для підприємців на спрощеній системі оподаткування, то знову збільшується сума, яку підприємець повинен сплачувати щомісяця.

Єдиний соціальний внесок повинен бути сплачений не пізніше 20 числа місяця наступного за звітним. Роботодавці повинні сплачувати єдиний внесок під час кожної виплати заробітної плати. Сплата єдиного внеску відбувається шляхом перерахування коштів на відповідний банківський рахунок.

Література:

1. Закон України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 09.07.2003 р. №1058-IV / [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

2. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» № 2464-VI від 08.07.2010 р. / [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

3. Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням» від 18.01.2001 р. № 2240-III (зі змінами та доповненнями) / [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

4. Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття» від 02.03.2000 р. № 1533-III (зі змінами та доповненнями) / [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

5. Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності» від 23.09.1999 р. № 1105-XIV (зі змінами та доповненнями) / [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

6. Новосельська Л.І. Запровадження єдиного соціального внеску / Новосельська Л.І. / Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. - № 21.4. – С. 212 – 215.

7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) / [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

УДК 331.2

ОБОВ'ЯЗКОВІ УТРИМАННЯ ІЗ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ: СКЛАД, РОЗМІР, ПОСЛІДОВНІСТЬ ПРОВЕДЕННЯ, ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ

Остапенко Т.М., к.е.н.

Полтавська державна аграрна академія

Наукова стаття присвячена розкриттю порядку здійснення утримань із заробітної плати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, податку на доходи фізичних осіб та відображення зазначеного в бухгалтерському обліку.

Scientific article is devoted opening of order of realization of maintenances from the fettlings of tax on the profits of physical persons, unique payment on obligatory state social security and reflection marked in a record-keeping.

Постановка проблеми. Зміни сучасності економіки України обумовили розробку та впровадження Податкового кодексу України, що вніс корективи до нормативно-правових актів з нарахування заробітної плати, нарахувань на неї та утримань з окресленого доходу працівників підприємства, та

зумовив розробку нового методичного роз'яснення, що уточнює в сукупності окремі положення щодо складу заробітної плати, переліку утримань, їх розміру, послідовність проведення та відображення в обліку, – серед яких: Кодекс законів про працю України, Закон України “Про оплату праці”, Закон України “Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування”, Лист Міністерства праці та соціальної політики України “Щодо строків виплати заробітної плати” тощо.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню питання ведення обліку розрахунків за заробітною платою приділена достатня увага провідних українських вчених-економістів, серед яких: П.Л. Сук [7], Т. Мойсеєнко [6] та інші. Однак остаточно проблему не вирішено щодо систематизованого розгляду порядку здійснення утримання із заробітної плати податку на доходи фізичних осіб, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, строків виплати зарплати, узагальнення в інформаційній системі підприємства – на облікових рахунках.

Виклад основного матеріалу дослідження. Заробітна плата складається з двох частин: заробітна плата за першу половину місяця (аванс) та за другу половину місяця (безпосередньо заробітна плата). Необхідність виплати заробітної плати два рази на місяць обумовлена вимогами статті 115 Кодексу законів про працю України та статтею 24 Закону України “Про оплату праці” № 108/95 – ВР від 24.03.1995 р., згідно яких:

- заробітна плата виплачується працівникам регулярно в робочі дні у строки, встановлені колективним договором або нормативним актом роботодавця, але не рідше двох разів на місяць через проміжок часу, що не перевищує шістнадцяти календарних днів, та не пізніше семи днів після закінчення періоду, за який здійснюється виплата;

- розмір заробітної плати за першу половину місяця визначається колективним договором або нормативним актом роботодавця, але не менше оплати за фактично відпрацьований час з розрахунку тарифної ставки (посадового окладу) працівника [1, 3].

Міністерство праці та соціальної політики у Листі № 912/13/155-10 від 09.12.2010 р. здійснило роз'яснення, що заробітна плата, за першу половину місяця (15 календарних днів) має виплачуватись в період з 16 по 22 число, а за другу – з 1 по 7 число [4].

Утримання із заробітної плати працівників підприємств виробничої сфери здійснюються на загальних підставах відповідно до чинного законодавства. Усі утримання поділяють на обов'язкові та добровільні. Останні здійснюються за заявами (згодою) працівників. Зосередимо увагу на таких обов'язкових утриманнях, до яких належать:

1) єдиний соціальний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

2) податок на доходи фізичних осіб – відраховується щомісячно із загального оподаткованого доходу як за місцем основної роботи, так і з доходу, отриманого від роботи за сумісництвом;

Згідно із законодавством загальна сума обов'язкових відрахувань (утримань) із заробітної плати працівників не повинна перевищувати 20 %, а в окремих випадках – 50 % суми зарплати, що належить до виплати працівникові.

Від 01.01.2011 року вступив в дію Закон України “Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування” № 2464-VI від 08.07.2010 р., який змінив сукупність та порядок відрахувань за внесками на соціальне та пенсійне страхування – на єдиний соціальний внесок на загальнообов'язкове державне страхування. Тож, роботодавець повинен утримувати із заробітної плати працівників суму єдиного соціального внеску, яка складає 3,6 % від суми нарахованої заробітної плати (п. 7 ч. 1 ст. 8 Закону України № 2464-VI від 08.07.2010 р.) та податок на доходи фізичних осіб, який складає 15 % від суми нарахованої заробітної плати, зменшеної на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та податкової соціальної пільги (п. 164.6 Податкового кодексу України) [2].

Правом на податкову соціальну пільгу (ПСП) можуть скористатись працівники, чия заробітна плата не перевищує граничного розміру доходу, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженому на 1,4 та округленому до найближчих 10 гривень (1320 грн.).

Так, відповідно до п. 169.1.1 ПКУ на 100 % ПСП розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць) – 470,50 грн. (від мінімальної заробітної плати на 01.01.2011 р. – 941,00 грн.), має право кожен працівник. А також у розмірі, що дорівнює 100 відсоткам суми пільги, визначеної підпунктом 169.1.2 цього пункту, – для працівника, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, – у розрахунку на кожну таку дитину.

Відповідно до п. 169.1.3 ПКУ на 150 % ПСП у розмірі 705,75 грн. має право працівник, який:

а) є одинокою матір'ю (батьком), вдовою (вдівцем) або опікуном, піклувальником - у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років;

б) утримує дитину-інваліда - у розрахунку на кожну таку дитину віком до 18 років;

в) є особою, віднесеною законом до першої або другої категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи;

г) є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом;

г) є інвалідом I або II групи, у тому числі з дитинства, крім інвалідів, пільга яким визначена підпунктом “б” підпункту 169.1.4;

д) є особою, якій присуджено довічну стипендію як громадянину, що зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів;

е) є учасником бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на якого поширюється дія Закону України “Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту”, крім осіб, визначених у підпункті “б” підпункту 169.1.4 (надання податкової соціальної пільги зупи-

няється з місяця, що настає за місяцем, у якому працівник втрачає статус, визначений у цьому підпункті);

Відповідно до п. 169.1.4 ПКУ на 200 відсоткову пільгу у розмірі 941 грн. має право працівник, який є:

а) Героєм України, Героєм Радянського Союзу, Героєм Соціалістичної Праці або повним кавалером ордена Слави чи ордена Трудової Слави, особою, нагородженою чотирма і більше медалями “За відвагу”;

б) учасником бойових дій під час Другої світової війни або особою, яка у той час працювала в тилу, та інвалідом I і II групи, з числа учасників бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на яких поширюється дія Закону України “Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту”;

в) колишнім в’язнем концтаборів, гетто та інших місць примусового утримання під час Другої світової війни або особою, визнаною репресованою чи реабілітованою;

г) особою, яка була насильно вивезена з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав, що перебували у стані війни з колишнім СРСР або були окуповані фашистською Німеччиною та її союзниками;

г) особою, яка перебувала на блокадній території колишнього Ленінграда (Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період з 8 вересня 1941 року по 27 січня 1944 року [6].

Податкова соціальна пільга починає застосовуватись до нарахованої зарплати з дня отримання роботодавцем заяви працівника про застосування податкової соціальної пільги (вона подається в довільній формі, оскільки норми Наказу ДПАУ № 461 від 30.09.2003 р. не діють) та документів, що підтверджують таке право. Застосовуються перелічені пільги за одним місцем роботи до зарплати всіх працівників, розмір якої не перевищує 1320 грн. [5].

Згідно пп. 169.3.1 ПКУ у разі, якщо платник ПДФО має право на застосування ПСП з двох і більше ПСП з підстави, що передбачає її найбільший розмір, крім випадку, передбаченого підпунктом “б” підпункту 169.1.3 (працівник утримує дитину-інваліда (дітей-інвалідів)). У цьому разі ПСП 150 % на дитину інваліда додається до 100-відсоткової пільги на кожну дитину віком до 18 років, у разі якщо особа утримує двох і більше дітей, у тому числі дитину-інваліда (дітей-інвалідів) (табл. 1).

Згідно пп. 169.2.3 ПКУ податкова соціальна пільга не може бути застосована до:

а) доходів платника податку, інших ніж заробітна плата;

б) заробітної плати, яку платник податку протягом звітного податкового місяця отримує одночасно з доходами у вигляді стипендії, грошового чи майнового (речового) забезпечення учнів, студентів, аспірантів, ординаторів, ад’юнктів, військовослужбовців, що виплачуються з бюджету;

в) доходу самозайнятої особи від провадження підприємницької діяльності, а також іншої незалежної професійної діяльності.

**Розміри податкових соціальних пільг у 2011 році
(згідно ст. 169 п. 169.1 Податкового кодексу України)**

Норма ПКУ	Податкові соціальні пільги		
	вид	розмір (у відсотках до розміру основної ПСП)	розмір (у грн.)
п. 169.1.1 ст. 169	основна	100	470,50
п. 169.1.2 ст. 169	підвищена	100 x N*	470,50 x N*
п. 169.1.3 ст. 169	підвищена	150	705,75
п. 169.1.4 ст. 169	підвищена	200	941,00
п. 169.3.1 ст. 169 пп. "б"	підвищена	$(150 \times N_{i^{**}}) + (100 \times N^*)$	$(705,75 \times N_{i^{**}}) + (470,50 \times N^*)$
N* - кількість дітей віком до 18 років, які перебувають на утриманні платника податку (ПДФО).			
N** - кількість дітей-інвалідів віком до 18 років, які перебувають на утриманні платника податку (ПДФО).			

Відповідно до п. 164.5 ПКУ під час нарахування (надання) доходів у будь-якій негрошовій формі базою оподаткування ПДФО є вартість такого доходу, розрахована за звичайними цінами, помножена на так званій "натуральний коефіцієнт", який при ставці податку 15 % дорівнює 1,176471 для доходу 9410 грн., а для доходу 9410 грн. при ставці 17 % – 1,204819 [7].

Перш ніж утримувати із авансу ПДФО, слід брати до уваги два нюанси:

- не застосовувати до авансу податкову соціальну пільгу;
- зменшувати базу оподаткування ПДФО на суму єдиного соціального внеску.

Зазначене пояснюється наступними положеннями окремих нормативно-правових актів:

- відповідно до п. 169.1 Податкового кодексу України "платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отриманого від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної податкової пільги" [6];

- відповідно до п. 164.6 ст. 164 Податкового кодексу України "Під час нарахування доходів у формі заробітної плати база оподаткування визначається як нарахована заробітна плата, зменшена на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, а також на суму податкової соціальної пільги за її наявності." [6];

- відповідно до п. 1 ч. 1 ст. 7 Закону України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" № 2464-VI від 08.07.2010 р. "Єдиний внесок нараховується: 1) для працівників, зазначених у пунктах 1 (крім абзацу сьомого), 2, 3, 6, 7, 8 частини першої статті 4 цього Закону, - на суму нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну заробітну плату та додаткову, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що визначається відповідно до Закону України "Про оплату праці", та суму винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами;" [2].

Розглянемо нарахування заробітної плати працівнику, з використанням матеріалів ДП “СП “Ювілейне””: у підприємства звичайний графік роботи – п’ять днів в тиждень. Заробітна плата нарахована працівнику виробництва за першу половину місяця (аванс) – за дні, що відпрацьовані до 15 січня 2011 року: до 15 числа включно працівник відпрацював 4, 5, 6, 10, 11, 12, 13, 14 (8 робочих днів). Нарахована заробітна плата за 8 відпрацьованих днів складає:

$$\left(\frac{1000 \text{ грн.}}{\text{кількість робочих днів у січні}} \right) \times 8 = 421,5 \text{ грн.}$$

Утримання єдиного соціального внеску: 421,05 грн. * 3,6 % = 15,16 грн.

Визначення бази оподаткування податком на доходи фізичних осіб:
421,05 грн. – 15,16 грн. = 405,89 грн.

Розрахунок податку на доходи фізичних осіб:

405,89 грн. * 15 % = 60,88 грн.

Заробітна плата, що отримано працівником на руки:

421,05 грн. – 15,16 грн. (ЄСВ) – 60,88 грн. (ПДФО) = 345,01 грн.

Виплату авансу здійснено 16.01.2011 р. (табл. 2).

Таблиця 2

Відображення в обліку ДП “СП “Ювілейне” нарахування заробітної плати за першу половину місяця (аванс) - в січні 2011 року

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Нарахована заробітна плата працівнику виробництва за 8 відпрацьованих днів	23	661	421,05
Утримання єдиного соціального внеску з заробітної плати працівника виробництва (3,6 %)	661	651	15,16
Утримання податку на доходи фізичних осіб з заробітної плати працівника виробництва (15 %)	661	641	60,88
Виплачено заробітну плату за першу половину січня 2011 року на картрахунок працівника	661	311	345,01

Розглянемо порядок нарахування заробітної плати працівнику ДП “СП “Ювілейне” за другу половину місяця (до 31 січня 2011 року) за 11 відпрацьованих днів: нарахована заробітна плата за другу половину місяця складає 578,95 грн. (1000 грн. – 421,05 грн.) (табл. 3).

Таблиця 3

Відображення в обліку ДП “СП “Ювілейне” нарахування заробітної плати за другу половину місяця – в січні 2011 року

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Нарахована заробітна плата працівнику за 11 відпрацьованих днів	23	661	578,95
Здійснено утримання єдиного соціального внеску з заробітної плати працівника	661	651	20,84
Здійснено утримання податку на доходи фізичних осіб з заробітної плати працівника	661	641	13,14
Виплачено заробітну плату за другу половину січня 2011 року на картрахунок працівника	661	311	544,97

Утримання єдиного соціального внеску: $578,95 \text{ грн.} * 3,6 \% = 20,84 \text{ грн.}$
Визначення бази оподаткування податком на доходи фізичних осіб: $578,95 \text{ грн.} - 20,84 \text{ грн.} = 558,11 \text{ грн.}$ Податок на доходи фізичних осіб (застосування податкової соціальної пільги): $(558,11 \text{ грн.} - 470,5) * 15 \% = 13,14 \text{ грн.}$ Заробітна плата, що отримано працівником на руки: $578,95 \text{ грн.} - 20,84 \text{ грн.}$ (ЄСВ) – $13,14 \text{ грн.}$ (ПДФО) = $544,97 \text{ грн.}$ Виплату авансу здійснено 01.02.2011 р.

Висновки. Дослідивши діючу систему здійснення утримань з заробітної плати, її сплати та відображення в обліку, було виявлено, що: по-перше, нарахована сума виплати працівникам за роботу, виконану ними протягом звітного періоду, визнається поточним зобов'язанням; по-друге, роботодавець повинен проводити утримання із заробітної плати працівників в певній черговості, тобто спочатку суму єдиного соціального внеску, потім – податок на доходи фізичних осіб від суми нарахованої заробітної плати, зменшеної на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та податкової соціальної пільги, яка починає застосовуватись з дня отримання роботодавцем заяви працівника про застосування податкової соціальної пільги (заява подається в довільній формі). Під час нарахування заробітної плати (доходу) у будь-якій негрошовій формі базою оподаткування ПДФО є вартість такого доходу, розрахована за звичайними цінами, помножена на так званий “натуральний коефіцієнт”. Виплата заробітної плати повинна проводитись два рази на місяць: за першу половину місяця в період з 16 по 22 число, а за другу – з 1 по 7 число.

Література:

1. Закону України “Про оплату праці” № 108/95 – ВР від 24.03.1995 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
2. Закон України № 2464-VI „Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://salary.logicland.com.ua>.
3. Кодекс законів про працю України від 10 грудня 1971 р. № 322-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.search.ligazakon.ua>.
4. Лист Міністерства праці та соціальної політики України “Щодо строків виплати заробітної плати” № 912/13/155-10 від 09.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.profiwins.com.ua>.
5. Мойсеєнко Т. Нова ПСП: зміни, розміри, документи / Т. Мойсеєнко // Дебет-кредит. – 2011. – № 5. – С. 14 – 17.
6. Податковий кодекс: зміст та основні коментарі: [посібник]. Частина I, II – Полтава: РВВ ПДАА, 2011. – 299 с.
7. Сук Л. Податок на доходи фізичних осіб / Л. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2011. – № 12. – С. 31 – 32.