

УДК 657.471.12

Антон Шевченко

Anton Shevchenko

**ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ
СУБ'ЄКТАМИ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА****PECULIARITIES OF ACCOUNTING OF SALARIES AND WAGES PAYMENTS
BY SMALL BUSINESS ENTITIES**

Досліджено сутність обліку розрахунків з оплати праці на підприємствах малого бізнесу. Розкрито основні відмінності і особливості розрахунків з оплати праці, а також особливості оподаткування, які застосовуються суб'єктами малого підприємництва. Проведено їх критичний аналіз стосовно розкриття принципів і методики обліку виплат працівникам на сучасному етапі функціонування національних стандартів бухгалтерського обліку.

Ключові слова: розрахунки з оплати праці, суб'єкти малого підприємництва, оподаткування.

Исследована сущность учета расчетов оплаты труда на предприятиях малого бизнеса. Раскрыты основные отличия и особенности расчетов оплаты труда, а также особенности налогообложения, которые применяются субъектами малого предпринимательства. Проведен их критический анализ относительно раскрытия принципов и методики учета выплат работникам на современном этапе функционирования национальных стандартов бухгалтерского учета.

Ключевые слова: расчеты по оплате труда, субъекты малого предпринимательства, налогообложение.

The essence of accounting of salaries and wages payments at small business enterprises is considered. Basic differences and peculiarities of salaries and wages payments, as well as peculiarities of taxation, which are used by small business entities, are revealed. Critical analysis concerning disclosing of principles and methodology of accounting of salaries and wages payments at present stage of national accounting standards functioning is made.

Keywords: salaries and wages payments, small business entities, taxation.

Постановка проблеми. За сучасних умов розвитку суспільства питання оплати праці дедалі більше привертають увагу, зокрема на підприємствах малого бізнесу, за умови забезпечення повної зайнятості і збереження чисельності працюючих.

Заробітна плата як переважна частина всіх доходів населення відіграє центральну роль у реалізації ринкових відносин і тим самим виступає найважливішим елементом відтворення суспільного продукту, одним із головних чинників ефективності економіки та її зростання. Витрати на оплату праці як складові собівартості впливають на результати фінансово-господарської діяльності малого підприємства. За нормальної організації виробничого процесу збільшення цих витрат свідчить про підвищення якості продукції, рівня продуктивності праці та доходу. Тому, звісно, ця тема є досить актуальною.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у вивчення обліку розрахунків з заробітної плати на підприємствах малого бізнесу зробили такі вчені, як: З. С. Варналій [7], С. І. Дробязко [8], Е. П. Милявська [9], М. Г. Михайлов [10], В. М. Яценко [11] та ін.

Мета статті полягає у розкритті особливостей проведення розрахунків з оплати праці на підприємствах малого бізнесу, а також особливостей оподаткування, які застосовуються суб'єктами малого підприємництва.

Результати дослідження. Питання обліку заробітної платні не відокремлені від обліку праці, тобто обліку робочого часу і виробленої продукції, виконаних робіт і послуг. Суб'єкти малого підприємництва мають право використовувати працівників на основі індивідуального, сімейного і колективного підряду. Крім того, для виконання робіт особливої складності на термін, не більший одного року, можуть залучатися за сумісництвом фахівці інших підприємств і організацій, професорсько-викладацький склад – для проведення консультацій і навчання працівників.

На кожному малому підприємстві ведеться облік особового складу, для чого використовуються такі первинні документи: наказ (розпорядження) про прийом на роботу, наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу, наказ (розпорядження) про надання відпустки, наказ (розпорядження) про

припинення трудового договору та ін. Відомості про кожного працівника фіксуються в особовій картці. Цей облік ведеться інспектором по кадрах або ж іншим працівником, на якого покладені ці обов'язки [1].

Відповідно до чинного законодавства суб'єкти малого підприємництва-юридичні особи зобов'язані вести первинний і вторинний облік витрат на оплату праці і проведення розрахунків, пов'язані з ними із застосуванням подвійного запису. Однак суб'єктам малого підприємництва-фізичним особам дозволено вести спрощений облік без застосування подвійного запису. При цьому як фізичні особи-приватні підприємці, які мають найманих працівників, так і ті, які є самозайнятими, повинні подавати звітність до відповідних органів влади, зокрема, це стосується Пенсійного фонду, ДПАУ, а також у разі сплати внесків до фонду соціального страхування – звітність подається до цих фондів. Виходячи з цього, суб'єкти малого підприємництва – як фізичні особи-приватні підприємці, так і юридичні особи – при нарахуванні заробітної плати, лікарняних, відпускних керуються нормативними документами, які є універсальними для всіх форм власності [2]. Однак витрати на оплату праці передбачають сплату податків і зборів, що пов'язані з нею. Розглянемо особливості нарахування і сплати єдиного соціального внеску, ПДФО у розрізі юридичних і фізичних осіб, утримання аліментів і професійних внесків, а також виключні випадки, що стосуються нарахування цих податків і зборів по відпускних і лікарняних.

Працівники, які працюють на умовах строкового трудового договору у фізичних осіб-приватних підприємців, мають зберігати трудові книжки в себе. У трудову книжку працівника, для якого робоче місце в підприємця є основним, вносять запис про прийняття на роботу. Його завіряють у службі зайнятості під час реєстрації трудового договору. Потім трудову книжку повертають її власнику. Підставою для записів про прийом на роботу служить трудовий договір між підприємцем та його працівником. Записи про прийом на роботу в трудову книжку можна внести одночасно з реєстрацією трудового договору в службі зайнятості (запис про звільнення можна внести, коли особу знімають з такої реєстрації).

Усі записи, зроблені підприємцем про прийом на роботу або звільнення з неї, повинна підтверджувати підписом посадова особа органу держслужби зайнятості, яка проводила реєстраційні процедури з трудовим договором, і засвідчувати печаткою такої служби. Також важливо зазначити, що трудову книжку зберігає сам працівник, а не підприємець-роботодавець, як це відбувається в юридичних осіб [6].

Необхідно відзначити, що подання держреєстратору заяви про припинення фізичною особою-приватним підприємцем підприємницької діяльності, а також день внесення держреєстратором запису до Єдиного реєстру юридичних осіб і фізичних осіб-приватних підприємців про рішення припинити підприємницьку діяльність не призводить до анулювання свідоцтва та втрати статусу платника єдиного податку. Таке станеться виключно в день отримання податківцями повідомлення від держреєстратора про проведення держреєстрації припинення підприємницької діяльності.

Фізичні особи-приватні підприємці складають звітність із єдиного внеску за себе на папері або в електронній формі за допомогою комп'ютера й спеціального програмного забезпечення, актуальні версії якого безкоштовно надає Пенсійний фонд України за місцем взяття на облік. При цьому Звіт з єдиного внеску за додатком 5, складений на папері, підприємець подає до Пенсійного фонду України особисто або передає через свого вповноваженого представника, оформивши тому завірену нотаріальну довіреність. Звітність, підготовлену в електронній формі, підприємець має засвідчити своїм цифровим підписом, зареєстрованим у встановленому законодавством порядку. Такий електронний звіт подають до Пенсійного фонду України засобами електронного зв'язку через центр опрацювання електронних звітів. Паперову звітність із єдиного внеску поштою до Пенсійного фонду України надсилати не дозволено [5].

Приватному підприємцю, що перебуває на загальній системі оподаткування, необхідно самостійно сплатити до Пенсійного фонду України додатну різницю між сумою єдиного внеску, нарахованого у Звіті з єдиного соціального внеску, і сумою єдиного внеску, сплаченою протягом звітного року авансом. Місяці роботи підприємця на єдиному податку, а також єдиний соціальний внесок, сплачений у цьому періоді, фіксують у Звіті з єдиного соціального внеску [4].

Фізичні особи-платники єдиного податку, пенсіонери за віком та інваліди, звільнені від нарахування та сплати єдиного соціального внеску (далі ЄСВ) за себе, і вони можуть його вносити лише за добровільної участі в соціальному страхуванні.

Отриману на себе допомогу з непрацездатності фізичні особи-платники єдиного податку серед доходів не відображають і єдиним податком не обкладають. Водночас із суми лікарняних сплачують податок на доходи фізичних осіб за правилами, прописаними в розділі IV Податкового кодексу України [2].

Якщо фізична особа-платник єдиного податку переходить на загальну систему оподаткування, то вона повинна подати до органу державної податкової служби декларацію платника єдиного податку за I квартал того року, в якому відбувається перехід.

Фізичні особи-приватні підприємці на загальній системі оподаткування, які здійснюють кілька видів підприємницької діяльності, ведуть одну Книгу обліку доходів та витрат без розподілу на кожний вид діяльності.

У річній декларації про майновий стан і доходи підприємець зазначає авансові платежі податку з доходів фізичних осіб (далі ПДФО), сплачені платником податків протягом звітного періоду, і нараховані квартальні авансові платежі з ПДФО, які підлягають оплаті в році що настає за звітним [10].

Приватні підприємці-платники єдиного податку згідно з ч. 8 ст. 9 Закону про ЄСВ [4] платять єдиний внесок за себе щокварталу до 20 числа місяця, наступного за кварталом, за місяці якого проводять розрахунок. Мінімальну суму єдиного внеску визначено як 34,7 % від мінімальної зарплати в місяці, за який сплачують єдиний внесок. Ставка єдиного соціального внеску може зростати за умови, якщо підприємець обере добровільне страхування по фонду соціального страхування та фонду від нещасних випадків на виробництві.

Далі розглянемо аспекти оподаткування та пільги, що застосовують до доходу, нарахованого на користь фізичної особи-платника єдиного податку протягом звітного податкового місяця як зарплата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та винагороди).

Зокрема, пільгу застосовують до відпускних та лікарняних. Пунктом 295.5 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) платників єдиного податку першої та другої груп, які не використовують працю найманих осіб, звільнено від сплати єдиного податку протягом одного календарного місяця на рік на час відпустки, а також за період хвороби, підтвердженої копією листка непрацездатності, якщо вона триває 30 і більше календарних днів, за умови подання заяви до органу ДПС щодо періоду щорічної відпустки та/або заяви стосовно терміну тимчасової втрати працездатності.

В інших випадках ПКУ не передбачає звільнення від сплати єдиного податку, якщо фізична особа-підприємець-платник єдиного податку (першої та другої груп) не займається господарською діяльністю.

У пп. 298.2.2 ПКУ встановлено, що платники єдиного податку можуть самостійно відмовитися від спрощеної системи оподаткування у зв'язку з переходом на сплату інших податків і зборів, визначених ПКУ (за умови відсутності непогашених податкових зобов'язань чи податкового боргу з єдиного податку та/або інших податків і зборів, які єдинники сплачують за цією заявою), з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому подано заяву щодо відмови від спрощеної системи оподаткування у зв'язку з переходом на сплату інших податків і зборів. Отже, якщо фізична особа-підприємець-платник єдиного податку подала заяву про відмову від спрощеної системи оподаткування у зв'язку з припиненням продовження господарської діяльності до органу податкової служби, такому платнику податкові зобов'язання нараховують до останнього дня (включно) календарного місяця, в якому було надано таку заяву [2].

Право на пільги у 2014 р. у фізичної особи зберігається, лише якщо зарплата особи за відповідний місяць не перевищує 1710 грн.

Коли платник податку отримує доходи у вигляді зарплати за період її збереження згідно із законодавством, у тому числі за час відпустки або перебування платника податку на лікарняному, то аби визначити граничну суму доходу, який дає право на пільгу, такі доходи (їхню частину) відносять до відповідних місяців, за які їх нараховано (абз. 3 пп. 169.4.1 ПКУ).

Пільгу почнуть застосовувати до нарахованих доходів у вигляді зарплати з дня отримання роботодавцем заяви про застосування пільги та всіх належних документів. Але зарплату нараховують в останній робочий день місяця. А отже, з огляду на норми абз. 2 пп. 169.2.2 ПКУ, навіть якщо платник податку подав заяву в останній робочий день місяця, пільгу до його зарплати за цей місяць застосовують. Тобто жодного пропорційного розподілу доходу за той період, до якого застосовують пільгу й до якого не застосовують, робити не потрібно.

Пільгу надають з урахуванням останнього місячного податкового періоду, у якому платник податку помер або його оголошено судом померлим, або визнано безвісти відсутнім, або втрачає статус резидента, або ж був звільнений з місця роботи (пп. 169.3.4 ПКУ). Тож пільгу в місяці звільнення за нормами ПКУ дозволено застосовувати.

У загальному випадку пільги припиняють надавати з місяця, про який працівник попросив у заяві про відмову від пільги. Цікаво, що законодавство не закріплює правила, за якими таку заяву треба подавати за встановленою формою.

Заяву про застосування пільги не потрібно повторно подавати щорічно. Важливо зазначити, що потреба повторно надати заяву з документами, які підтверджують право на пільгу, може виникнути, лише коли:

- право на пільгу було втрачено через певні обставини (наприклад, якщо закінчився термін дії документа, який підтверджує право на пільгу), а згодом відновлено (отримано новий документ). У «міжсезонні» працівник може подати заяву на загальну пільгу;

- право на пільгу було втрачено через її застосування за двома місяцями роботи. Тут спочатку потрібно подати заяву про відмову від застосування пільги та сплатити штраф.

Підпункт 169.4.2 ПКУ передбачає необхідність проведення перерахунку за податком на доходи, а також суми наданої пільги:

- за результатами кожного звітного податкового року під час нарахування заробітної плати за останній місяць звітного року;

- під час проведення розрахунку за останній місяць застосування податкової соціальної пільги в разі зміни місяця її застосування за самостійним рішенням платника податку або у випадках, визначених пп. 169.2.3 ПКУ;

- під час проведення остаточного розрахунку з працівником, який звільняється [2].

Однак пільгу не можна застосовувати до:

- доходів платника податку, інших ніж зарплата;

- зарплати, яку платник податку отримує впродовж звітного податкового місяця одночасно з доходами, що виплачуються із бюджету, у вигляді стипендії, грошового чи майнового (речового) забезпечення учнів, студентів, аспірантів, ординаторів, ад'юнктів, військовослужбовців;

- доходу самозайнятої особи від провадження підприємницької діяльності, а також іншої незалежної професійної діяльності (пп. 169.2.3 ПКУ).

Перейдемо до спеціальних норм, які регулюють порядок сплати податку на доходи відокремленими підрозділами. Згідно з пп. 168.4.3 ПКУ суми податку на доходи з фізичних осіб, нараховані відокремленим підрозділом на користь фізичних осіб, перераховуються до відповідного бюджету за його місцезнаходженням.

Якщо ж він не вповноважений нараховувати (сплачувати) податок на доходи, за нього це зробить юридична особа і перерахує податок до місцевого бюджету за місцезнаходженням такого відокремленого підрозділу.

У свою чергу, пп. 168.4.4 ПКУ констатує, що юридична особа за своїм місцезнаходженням та місцезнаходженням не вповноважених сплачувати податок відокремлених підрозділів, та вповноважений відокремлений підрозділ за своїм місцезнаходженням одночасно з поданням документів на отримання коштів сплачує (перераховує) суми утриманого податку на відповідні рахунки за місцезнаходженням відокремлених підрозділів.

Висновки. Отже, на нашу думку, розв'язання існуючих проблем щодо розрахунків з заробітної плати суб'єктів малого підприємництва в Україні потребує нових підходів до сприяння розвитку малого підприємництва. Завдання полягає у тому, щоб суттєво підняти роль і місце малого підприємництва в економічному процесі суспільства. З метою формування ефективної і стабільної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва потрібно впровадити податкові пільги з метою проведення ефективної науково-технічної та економічної політики, в якій передбачити скорочення кількості зборів та відрахувань, що спрямовуються на рефінансування суб'єктів малого підприємництва.

Список використаної літератури

1. Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 р. № 322-8 у редакції від 01.04.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>
3. Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР зі змінами та доповненнями внесеними [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>
4. Закон України «Про збір і облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. № 2464-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>
5. Постанова Правління Пенсійного фонду України «Про затвердження Змін до Порядку формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 22.07.2013 р. № 12-1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>

6. Наказ Мінпраці, Мін'юсту та Міністерства соціального захисту населення від 29.07.1993 р. № 58 «Про затвердження Інструкції про порядок ведення трудових книжок працівників» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>
7. Варналій З. С. Мале підприємництво: основи теорії і практики / З. С. Варналій. – 2008. – 277 с.
8. Дробязко С. І. Облік та оподаткування підприємств малого бізнесу : навч. посіб. / Дробязко С. І., Козир Т. М., Холод С. Б. ; за заг. ред. П. Й. Атамаса. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 416 с.
9. Милявська Е. П. Облік на підприємствах малого бізнесу : навч. посіб. / Е. П. Милявська, О. І. Жабін. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 162 с.
10. Михайлов М. Г. Організація бухгалтерського обліку на підприємствах малого бізнесу : навч. посіб. / Михайлов М. Г., Полятикіна Л. І., Славкова О. П. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.
11. Яценко В. М. Організація обліку на підприємствах малого бізнесу : навч. посіб. для студ. екон. спец. / Яценко В. М., Манілюк М. Ф., Гавриленко В. О. ; М-во освіти і науки України, Черкас. держ. технол. ун-т. – Черкаси : ЧДТУ, 2009. – 215 с.

References

1. Labour Code of Ukraine from 10.12.1971 № 322-8, in the version dated 01.04.2014 [Internet]. Available from: <http://www.rada.gov.ua>
2. Revenue Code of Ukraine from 02.12.2010 № 2755-VI [Internet]. Available from: <http://www.rada.gov.ua>
3. The Law of Ukraine «About labour payments» from 24.03.1995 № 108/95-VR [Internet]. Available from: <http://www.rada.gov.ua>
4. The Law of Ukraine «About the collection and accounting of a single fee for obligatory state social insurance» from 08.07.2010 № 2464-VI [Internet]. Available from: <http://www.rada.gov.ua>
5. The decision of Governing board of Pension fund of Ukraine «About amendments to the Procedure for development and provision by insurers of reports on the amounts of a single fee for obligatory state social insurance» from 22.07.2013 № 12-1 [Internet]. Available from: <http://www.rada.gov.ua>
6. The Decree of Ministry of labour, Ministry of justice and Ministry of social welfare from 07.29.1993 № 58 «About the approval of regulations on the operation of labour records of employees» [Internet]. Available from: <http://www.rada.gov.ua>
7. Varnaliy, Z. S. (2008) Small business: fundamentals of theory and practice, 277 p.
8. Drobyazko, S. I., Kozyr, T. M. and Kholod, S. B. (2012) Accounting and taxation of small business enterprises. In: P. Y. Atamas (Ed.). Kyiv: Tsentr uchbovoyi literatury, 416 p.
9. Mylyavs'ka, E. P. and Zhabin, O. I. (2008) Accounting at small business enterprises. Kyiv: Tsentr uchbovoyi literatury, 162 p.
10. Mykhaylov, M. H., Polyatykina, L. I. and Slavkova, O. P. (2008) Organization of accounting at small business enterprises. Kyiv: Tsentr uchbovoyi literatury, 320 p.
11. Yatsenko, V. M., Manilyuk, M. F. and Havrylenko, V. O. (2009) Organization of accounting at small business enterprises. Cherkasy: ChDTU, 215 p.

Стаття надійшла до редакції 16.04.2014.

Відомості про автора

А. М. Шевченко, кандидат економічних наук, доцент, Черкаський державний технологічний університет.