

УДК 657
JEL M 41

ОБЛІК ОПЛАТИ ПРАЦІ: НОВОВВЕДЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

ACCOUNTING WAGE: INNOVATIONS OF THE TAX LEGISLATION

Данілевська М.М.

магістр,
Національний університет біоресурсів
і природокористування України

Мельянова Л.В.

кандидат економічних наук, доцент,
Національний університет біоресурсів
і природокористування України

У статті проведено порівняльний аналіз законодавства у сфері обліку оплати праці в 2015–2016 рр. на основі вивчення діючих нормативно-правових актів, що регулюють процес оплати праці. На сучасному етапі розвитку економічних відносин в Україні питання заробітку громадян є актуальним. Заробітна плата має подвійну суть: з одного боку, це стаття витрат роботодавця, з іншого – джерело доходу працівника, а держава займає опосередковане місце, оскільки відраховує в державну казну частину заробітку громадян у вигляді податків.

Ключові слова: облік, заробітна плата, оплата праці, оподаткування, податок, дохід, працівник, роботодавець.

В статье проведен сравнительный анализ законодательства в сфере учета оплаты труда в 2015–2016 гг. на основе изучения действующих нормативно-правовых актов, регулирующих процесс оплаты труда. На современном этапе развития экономических отношений в Украине вопрос заработка граждан является актуальным. Заработная плата имеет двойную суть: с одной стороны, это статья расходов работодателя, с другой – источник дохода работника, а государство занимает опосредованное место, поскольку отчисляет в государственную казну часть заработка граждан в виде налогов.

Ключевые слова: учет, заработная плата, оплата труда, налогообложение, налог, доход, работник, работодатель.

This article presents a comparative analysis of legislation on payroll in the years 2015-2016 by studying the existing regulatory legal acts regulating the payment process work. The public question of income is very important at the present stage of development of economic relations in Ukraine. The salary has a dual nature: on the one hand – a cost item of the employer, on the second – the source of income of the employee. The state takes indirectly place, because it counts taxes which are a part of earnings in the state.

Keywords: account, wages, salaries, taxation, tax revenue, employee, employer.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. На сучасному етапі економічного розвитку України, коли часто змінюється податкове законодавство, необхідно оперативно та ефективно реагувати на ці зміни. Для фахівців, що займаються обліком розрахунків з оплати праці працівників та службовців, необхідно постійно оновлювати напрацьований механізм нарахування заробітної плати та проведення розрахунку утримань із неї. Невирішеною проблемою залишається оперативне оновлення програмного забезпечення, що використовують під час обрахунку заробітної плати та його адаптації до чинного законодавства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спираються автори. У різні роки дослідженням цієї проблеми займалися такі науковці, як: М.Т. Білуха, С.Ф. Голов, Г.Г. Кірейцев, А.Н. Кузьмінський, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, Л.К. Сук, Н.М. Ткаченко тощо. Оплата праці є важливою частиною ринкових відносин, ознакою ефективності економіки країни та її соціальної політики. Заробітна плата має подвійне значення, оскільки є джерелом доходу для працівників і статтею у структурі витрат суб'єкта господарювання.

Відповідно до статті 43 Конституції України, у кожного громадянина є право на працю, що

включає можливість заробляти собі на життя діяльністю, яку він вільно обирає або на яку він вільно погоджується. Заробітна плата – це грошовий вираз вартості робочої сили, яка є товаром, її ціна. У сучасних умовах ціна робочої сили визначається попитом і пропозицією, але в основі міститься її вартість.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Метою дослідження є оцінка нововведень податкового законодавства у сфері обліку оплати праці працівників на основі розгляду теоретичних та практичних аспектів обраної тематики.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Закон України «Про оплату праці» трактує заробітну плату як винагороду, обчислену у грошовому виразі, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівнику за виконану ним роботу [1].

Оплата праці є важливим елементом ринкових відносин, ознакою ефективності економіки країни та її соціальної політики, інтегральним показником якості функціонування окремого суб'єкта господарювання.

Негативні наслідки низького рівня заробітної плати полягають:

- по-перше, у низькій якості життя українських громадян і відповідному зниженні рівня людського потенціалу України;

- по-друге, у недооцінці реального впливу низьких заробітних плат на мотивацію до ефективної праці. Через мізерний рівень заробітків у найманих працівників знижуються мотиви до високопродуктивної праці: заробітна плата працівника, що не відповідає і не прив'язана до показників його праці, не є для нього стимулом;

- по-третє, у відтоку кваліфікованих кадрів зі сфер із низьким рівнем оплати праці, передусім із бюджетної сфери (освіти, науки й охорони здоров'я), що матиме особливо негативні наслідки у майбутньому (обмеження розвитку людського капіталу й переходу до економіки знань);

- по-четверте, у підриві зацікавленості роботодавців до впровадження нової техніки і технологій в умовах низької ціни праці;

- по-п'яте, у стримуванні платоспроможного попиту та гальмуванні розвитку економіки у цілому, оскільки низька оплата праці пов'язана зі слабким розширенням ємності внутрішнього ринку для стимулювання вітчизняних товаровиробників;

- по-шосте, у стримуванні процесу або повній відсутності можливості заощадження населення, хоча саме заощадження є важливим джерелом інвестицій в економічний розвиток;

- по-сьоме, у слабкому формуванні ринку житла через заниження зарплат;

- по-восьме, у нарощенні демографічних проблем українців, які також значною мірою зумовлені низьким рівнем їхнього життя;

- по-дев'яте, у пошуку шляхів виживання із застосуванням незаконних засобів: корупції, контрабанди дешевих товарів тощо.

Зарубіжний досвід свідчить, що в кризових умовах економіки необхідно використовувати якісну, тобто високооплачувану робочу силу, яка може створювати конкурентоспроможну продукцію. Однак українські роботодавці діють за старими принципами, використовуючи метод скорочення штатів та зниження рівня оплати праці своїх працівників.

Нині в Україні поширена практика оплати праці «у конвертах», звідси – мільйонне недоврахування коштів у державному бюджеті та соціальних фондах, особливо пенсійному. Одним із можливих напрямів антикризової політики у такій ситуації може стати перевірений закордонний досвід підвищення податкового тиску на високооплачувані прошарки населення та застосування диференційованої шкали оподаткування для населення з низькими рівнями заробітних плат.

Окрім того, для боротьби з негативними наслідками низького рівня заробітної плати, виведення з тіні грошових коштів державі доводиться проводити низку реформ. Динамічні зміни законодавства України у сфері регулювання оплати праці працівників, з одного боку, спричиняють великий вплив на рівень доходів працюючих, зацікавленість їх у результатах своєї роботи, а з іншого – ускладнюють роботу фахівців, що займаються нарахуванням та утриманням податків та зборів із заробітної плати.

Відповідно до чинного законодавства, для того щоб здійснити оплату праці працівника суб'єкта господарювання, бухгалтер зобов'язаний зробити необхідні нарахування й утримати податки та збори із нарахованої заробітної плати.

Нарахування на заробітну плату – це податок, який сплачує сам роботодавець із фонду оплати праці.

Своєю чергою, утримання із заробітної плати – це податки та збори, які утримуються із суми доходу, що виплачується працівнику. Відповідальність за їх перерахування до відповідних бюджетів несе роботодавець [2].

Податок на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) належить до категорії утримань із заробітної плати працівників. У зв'язку зі зміною податкового законодавства розміри ставок ПДФО у 2016 р. змінилися порівняно з попередніми роками. Так, у 2016 р. застосовується ставка 18% до усієї бази оподаткування незалежно від її розміру [3].

Серед нововведень, які можна вважати позитивними, слід виокремити звільнення від обкладення ПДФО доходів, що отримані фізичними особами у зв'язку зі здійсненням заходів щодо енергоефективності й енергозбереження.

Військовий збір залишається без змін, тобто його розмір становить 1,5%. Коло платників:

фізична особа – резидент, фізична особа – нерезидент і податковий агент.

Об'єктом оподаткування збором є доходи, визначені ст. 163 ПКУ, зокрема для резидентів (п. 163.1): загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід; доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання); іноземні доходи – доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України.

Для нерезидентів: загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід із джерела його походження в Україні; доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання).

Як наслідок, до об'єктів оподаткування військовим збором належать: проценти, дивіденди, роялті та будь-які інші пасивні (інвестиційні) доходи, сплачені резидентами України; доходи від надання резидентам або нерезидентам майна в оренду; доходи від продажу рухомого та нерухомого майна, доходи від відчуження корпоративних прав, цінних паперів, у т. ч. акцій українських емітентів; доходи, отримані у вигляді внесків і премій на страхування та перестраховування ризиків на території України; заробітна плата, інші виплати та винагороди, виплачені відповідно до умов трудового договору та цивільно-правових

договорів; спадщина, подарунки, виграші, призи; доходи від зайняття підприємницькою й незалежною професійною діяльністю.

Нововведення податкового законодавства у сфері оподаткування заробітних плат у 2016 р. подано в табл. 1.

Відмінено обов'язок подавати річну декларацію фізичними особами, якщо впродовж податкового (звітного) року оподатковувані доходи нараховувалися одночасно двома або більше податковими агентами і при цьому загальна річна сума таких оподатковуваних доходів перевищує 120 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року.

Для фізичних осіб – підприємців скасовано обов'язок сплати авансового внеску з ПДФО у відсотках до минулого року, а кінцеві терміни сплати податку суттєво перенесено – на 20 квітня, 20 липня і 20 жовтня. Авансовий платіж за четвертий календарний квартал не розраховується та не сплачується. Не сплачується такий авансовий платіж, якщо результатом розрахунку авансового платежу за відповідний календарний квартал є від'ємне значення.

Однією з головних новацій у процесі адміністрування ПДФО та військового збору було об'єднання їх в одну звітність – Декларацію про майновий стан і доходи за новою формою, затвердженою Наказом Міністерства фінансів

Таблиця 1

**Нововведення податкового законодавства в 2016 р.
щодо обліку заробітних плат працівників**

Показники	2015 р.	2016 р.
ПДФО	Ставки: 0% – для 0,5 розміру мінімальної заробітної плати (609 грн.); 15% – для заробітних плат не вище 1 710 грн. (1,4 від розміру мінімальної заробітної плати) до 10-кратного розміру мінімальної заробітної плати (12 180 грн.) 20% – на суму перевищення 10-кратного розміру мінімальної заробітної плати	Ставки: 0% – для 0,5 розміру мінімальної заробітної плати (1 450 грн.); 18% – до всієї бази оподаткування незалежно від її розміру
Податкова соціальна пільга (100%)	50% – від розміру мінімальної заробітної плати (609 грн.) не вище 1 710 грн. на місяць	50% від прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року (689 грн.)

Таблиця 2

Зміни податкового законодавства у сфері оподаткування ЄСВ у 2016 р.

Показник	2015 р.	2016 р.
База оподаткування	Заробітна плата та деякі доходи, відмінні від заробітної плати та інвестиційного доходу. Має не перевищувати 17 мінімальних місячних заробітних плат (20 706 грн.)	Заробітна плата та деякі доходи, відмінні від заробітної плати та інвестиційного доходу. Не перевищує 25 прожиткових мінімумів для працездатних осіб (34 450 грн.)
Ставки	Роботодавець – 36,76–49,7% (у середньому) Робітник – 3,6%	Роботодавець – 20% Працівник – 0%

України від 02.10.2015 № 859 [4]. Саме за цією формою платники податку на доходи фізичних осіб звітують у 2016 р. уперше.

Крім того, скасовано норму, що зобов'язує здійснювати перерахунок податку із задекларованої річної загальної суми оподатковуваних доходів.

У 2016 р. було прийнято єдину ставку ЄСВ 22%. Вона застосовуватиметься до всіх видів доходів, на які раніше нараховувався ЄСВ. Винятком будуть спеціальні ставки нарахування ЄСВ для інвалідів (8,41%, 5,3% і 5,5%), які залишатимуться без змін [5].

ЄСВ тепер будуть платити винятково роботодавець, а відрахування для працівника в розмірі 3,6% скасували.

До того ж у 2016 р. скасували визначення класу професійного ризику для роботодавців та відповідні перевірки з боку Фонду соціального страхування щодо правильності такого визначення.

Максимальна величина місячного доходу, на який нараховується ЄСВ, становитиме не 17, а 25 прожиткових мінімумів, тобто: із 1 січня – 34 450 грн., із 1 травня – 36 250 грн., із 1 грудня – 38 750 грн.

Якщо працівнику нараховується зарплата або інші виплати в сумі менше мінімальної заробітної плати, то здебільшого доведеться донараховувати страховий внесок до мінімально припустимого рівня.

Незалежно від системи оподаткування для всіх суб'єктів господарювання база нарахування ЄСВ залишилася без змін.

Нарахування та утримання із зарплатних плат працівників потрібно сплатити в день отримання авансу або зарплати. Якщо вони все ще не виплачені, то внесок сплачується не пізніше 20-го числа наступного місяця. Необхідно перевіряти, щоб 20-те число не співпало з вихідним або святковим днем. Також згідно з трудовим законодавством, якщо строк виплати авансу чи зарплати випадає на вихідний чи святковий день, то зарплату треба виплатити в попередній робочий день.

Підприємці на загальній системі тепер сплачують єдиний внесок за попередній рік до 10 лютого 2016 р., за 2016 р. – до 10 лютого 2017 р.

Підприємці на єдиному податку виплачують внесок за кожний квартал до 20-го числа наступного місяця, тобто до 20-го січня за четвертий квартал 2015 р. та поквартально за 2016 р.: до 20 квітня, 20 липня, 20 жовтня та 20 січня 2017 р. відповідно (тобто останній день – 19-те число).

Особи, що забезпечують себе самостійно працею, сплачують внесок до 1 травня 2016 р. за 2015 р.

Усі зміни щодо особливостей оподаткування ЄСВ подано в табл. 2.

Позитивним є той факт, що штрафні санкції щодо осіб, мобілізованих на військову службу, не застосовуються. Підставою є копія військового квитка або копія документа, виданого відповідним державним органом, із зазначенням даних про призов такої особи

Таблиця 3

**Розрахунок навантаження на заробітну плату,
еквівалентну 10 мінімальним заробітним платам (14 500 грн.)**

Графи витрат	Старі правила (грн.)	Нові правила (грн.)
ПДФО	2096,70	2610,00
ЄСВ за рахунок працівника	522,00	-
ЄСВ за рахунок роботодавця	4814,00	3190,00
Військовий збір	217,50	217,50
Загальна сума податків	7650,20	6017,50
Сума, яку працівник отримує	11663,80	11672,50
Загальна сума витрат роботодавця	19314,00	17690,00

Таблиця 4

**Розрахунок навантаження на заробітну плату,
еквівалентну 25 мінімальним заробітним платам (36 250 грн.)**

Графи витрат	Старі правила (грн.)	Нові правила (грн.)
ПДФО	6525,00	6525,00
ЄСВ за рахунок працівника	1305,00	-
ЄСВ за рахунок роботодавця	12035,00	7975,00
Військовий збір	543,75	543,75
Загальна сума податків	20408,75	15043,75
Сума, яку працівник отримує «на руки»	27876,25	29181,25
Загальна сума витрат роботодавця	48285,00	44225,00

на військову службу під час мобілізації на особливий період. Підтверджуючі документи потрібно подати до органів доходів і зборів протягом 10 днів після мобілізації.

Найголовнішим акцентом останньої «податкової реформи» було зменшення загального навантаження на фонд заробітної плати, у тому числі за рахунок кардинального зниження ставки єдиного соціального внеску та зміни ставок із податку з доходів фізичних осіб.

Візуальне порівняння «старих» і «нових» правил навантаження на фонд заробітної плати наведено в табл. 3 і 4. Базою для порівняння є заробітна плата працівників, зайнятих у сільськогосподарському виробництві, еквівалентна 10 та 25 мінімальним заробітним платам.

Із даних таблиць випливає, що навантаження на фонд заробітної плати у 2016 р. порівняно зі старими правилами зменшився. Крім того, значно простіше став процес адміністрування ЄСВ та ПДФО, оскільки тепер немає необхідності здійснювати складні розрахунки з вирахуванням 3,6% ЄСВ, визначати класи професійних ризиків та розраховувати ПДФО за двома ставками.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Відповідно до нововведень податкового законодавства, відбулись такі основні зміни у сфері оподаткування заробітних плат працівників:

- встановлено єдину ставку ПДФО 18% для заробітних плат;
- відмінено обов'язок подавати річну декларацію фізичними особами, якщо впродовж податкового (звітного) року оподатковувані доходи нараховувалися одночасно двома або більше податковими агентами і при цьому загальна річна сума таких оподатковуваних доходів перевищує 120 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року;
- визначено податкову соціальну пільгу в розмірі 50% від прожиткового мінімуму для

працевдатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року в розмірі 869 грн.;

- відмінено утримання ЄСВ із заробітних плат працівників у розмірі 3,6%;
- скасовано групи ризику роботи та встановлено єдину ставку 22% нарахування ЄСВ для заробітних плат;

• максимальна величина місячного доходу, на який нараховується ЄСВ, становитиме не 17, а 25 прожиткових мінімумів, тобто: із 1 січня – 34 450 грн., із 1 травня – 36 250 грн., із 1 грудня – 38 750 грн.;

- військовий збір залишається без змін;
- однією з головних новацій у процесі адміністрування ПДФО та військового збору було об'єднання їх в одну звітність – Декларацію про майновий стан і доходи за новою формою, затвердженою Наказом Міністерства фінансів України від 02.10.2015 № 859. Саме за цією формою платники податку на доходи фізичних осіб звітують у 2016 р. уперше;

• позитивним є той факт, що штрафні санкції щодо осіб, мобілізованих на військову службу, не застосовуються. Підставою є копія військового квитка або копія документа, виданого відповідним державним органом, із зазначенням даних про призов такої особи на військову службу під час мобілізації на особливий період. Підтверджуючі документи потрібно подати до органів доходів і зборів протягом 10 днів після мобілізації.

Таким чином, загальні зміни в оподаткуванні заробітних плат працівників різних суб'єктів оподаткування мають на меті спрощення процесу адміністрування податків та зборів. Завдяки «податковій реформі» було зменшене загальне навантаження на фонд заробітної плати, у тому числі за рахунок кардинального зниження ставки єдиного соціального внеску та зміни ставок із податку з доходів фізичних осіб.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Кодекс законів про працю: Закон України від 10.12.1971 № 322-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/322-08>.
2. Фінанси: [навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни] / О.Р. Романенко [та ін.]; 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2003. – 387 с.
3. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
4. Про затвердження форми податкової декларації про майновий стан і доходи та Інструкції щодо заповнення податкової декларації про майновий стан і доходи: Наказ Мінфіну України від 02.10.2015 № 859 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/98-15>.
5. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 № 2464-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws>.
6. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році: Закон України від 24.12.2015 № 909-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws>.