

ТОВ «АК «Центр професійного аудиту»

Роздатковий матеріал до семінару:

**«Зарплата та інші виплати працівникам:
акценти 2013 року»**

9 серпня 2013 р.

м.КИЇВ

ЗМІСТ	стор.
Готівкові розрахунки	
Постанова НБУ №210 від 06.06.2013 р. <i>Про встановлення граничної суми розрахунків готівкою</i>	3
Зміни до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні	3
ГУ Міндоходів в Дніпропетровській області: <i>«За недотримання граничної суми розрахунків «150 000 грн.» фізосіб штрафувати не будуть»</i>	5
ЗВИЧАЙНІ ЦІНИ	
Лист ДПС у м. Києві від 18.06.2013 р. № 1131/10/06-4-08 <i>«Щодо окремих питань, пов'язаних із застосуванням звичайних цін»</i>	5
ПОДАТОК НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ	
Ухвала Київського апеляційного адміністративного суду від 21.05.2013 №826/479/13-а	6
ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ	
Постанова ВАСУ від 17.07.2013 №К/800/21163/13	6
Лист ДПСУ від 08.05.2013 р. N 8501/10/06.2-20 <i>«Про виправлення помилок у рядку 20.2 декларації з ПДВ»</i>	7
РІЗНЕ	
Лист Державної служби гірничого нагляду та промислової безпеки України від 16.07.2013 р.	7
Лист Міністерства доходів і зборів України від 03.06.2013 р. N 4730/5/99-99-15-01-05-16 <i>«Щодо визначення посадових осіб»</i>	8
БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК	
Система ПСБО: удосконалення триває Коментар до наказу Мінфіну від 27.06.13. № 627. Стаття Івана Чалого.	9
Іван Чалий <i>«ПСБУ-реформатизация: МСФО-аспекты»</i>	12
Іван Чалий <i>«Младореформаторы рулят»</i>	13
ЗАРПЛАТНІ ОРІЄНТИРИ - 2013	
Мінімальна зарплата і прожитковий мінімум та розраховані на їх основі показники	14
Довідник виплат, що включаються до розрахунку середньої зарплати при розрахунку відпускних	15
Ірина ГУБІНА, редактор <i>«Середня зарплата: основні принципи розрахунку»</i>	18
Письмо Министерства труда и социальной политики Украины от 07.12.2001 г. № 20-503	22
Лист Міністерства праці та соціальної політики України від 13.12.2005 р. № 694/13/84-05	23
Лист Міністерства фінансів України від 26.10.2011 р. № 31-08410-07-16/26368	23
Перерахунок ПДФО	23
Форми співпраці підприємства та фізичних осіб – резидентів	24
Лист ДПАУ від 01.04.2010 р. N 6584/7/23-4017/199 <i>«Про використання в роботі Методичних рекомендацій щодо перевірок достовірності формування валових витрат на оплату праці, утримання ПДФО, встановлення фактів виплат зарплати в "конвертах", виявлення працівників, трудові відносини з якими не оформлені належним чином»</i>	26
МІНІМАЛЬНА ЗАРОБІТНА ПЛАТА	31-34

ПОСТАНОВА НБУ №210 від 06.06.2013 р.
Про встановлення граничної суми розрахунків готівкою

Зареєстровано в Міністерстві юстиції України
02 липня 2013 р. за N 1109/23641

На виконання вимог статті 1087 Цивільного кодексу України та відповідно до статей 33 та 40 Закону України "Про Національний банк України" Правління Національного банку України

ПОСТАНОВЛЯЄ:

1. Установити граничну суму розрахунків готівкою: підприємств (підприємців) між собою протягом одного дня в розмірі 10000 (десяти тисяч) гривень; фізичної особи з підприємством (підприємцем) протягом одного дня за товари (роботи, послуги) у розмірі 150000 (ста п'ятдесяти тисяч) гривень; фізичних осіб між собою за договорами купівлі-продажу, які підлягають нотаріальному посвідченню, у розмірі 150000 (ста п'ятдесяти тисяч) гривень.
2. Фізичні особи мають право здійснювати розрахунки на суму, яка перевищує 150000 гривень, шляхом перерахування коштів з поточного рахунку на поточний рахунок, внесення та/або перерахування коштів на поточні рахунки (у тому числі у депозит нотаріуса на окремий поточний рахунок у національній валюті).
3. Затвердити Зміни до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого постановою Правління Національного банку України від 15 грудня 2004 року N 637, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 13 січня 2005 року за N 40/10320 (зі змінами), що додаються.
4. Визнати такою, що втратила чинність, постанову Правління Національного банку України від 09 лютого 2005 року N 32 "Про встановлення граничної суми готівкового розрахунку", зареєстровану в Міністерстві юстиції України 18 квітня 2005 року за N 410/10690.
5. Генеральному департаменту регулювання грошового обігу (Нестеренко В. М.) після державної реєстрації в Міністерстві юстиції України довести зміст цієї постанови до відома територіальних управлінь, структурних одиниць Національного банку України та банків України для використання в роботі, а також інших юридичних та фізичних осіб шляхом опублікування в офіційних друкованих виданнях.
6. Прес-службі Національного банку України (Кутерещин О. Р.) забезпечити опублікування прес-релізу та змісту цієї постанови у засобах масової інформації.
7. Контроль за виконанням цієї постанови покласти на заступника Голови Національного банку України Ричаківську В. І.
8. Постанова набирає чинності з 01 вересня 2013 року.

ЗАТВЕРДЖЕНО

Постанова Правління Національного банку України
06.06.2013 N 210

Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
02 липня 2013 р. за N 1109/23641

Зміни до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні

1. Абзац четвертий пункту 1.2 глави 1 викласти в такій редакції:
"готівка (готівкові кошти) - грошові знаки національної валюти України - банкноти і монети, у тому числі розмінні, обігові, пам'ятні монети, які є дійсними платіжними засобами".
2. У главі 2:
 - 1) пункт 2.3 викласти в такій редакції:
"2.3. Підприємства (підприємці) мають право здійснювати розрахунки готівкою між собою та/або з фізичними особами протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами в межах граничних сум розрахунків готівкою, установлених відповідною постановою Правління Національного банку України. Платежі понад установлені граничні суми проводяться через банки або небанківські фінансові установи, які в установленому законодавством порядку отримали ліцензію на переказ коштів без відкриття рахунку, шляхом перерахування коштів з поточного рахунку на поточний рахунок або внесення коштів до банку для подальшого їх перерахування на поточні рахунки. Кількість підприємств (підприємців) та фізичних осіб, з якими здійснюються розрахунки, протягом дня не обмежується.
- Обмеження, установлене в абзаці першому цього пункту, стосується також розрахунків під час оплати за товари, що придбані на виробничі (господарські) потреби за рахунок готівкових коштів, одержаних за допомогою електронного платіжного засобу.

Обмеження не поширюються на:

- 1) розрахунки підприємств (підприємців) з бюджетами та державними цільовими фондами;
 - 2) добровільні пожертвування та благодійну допомогу;
 - 3) використання коштів, виданих на відрядження";
- 2) пункт 2.8 викласти в такій редакції:

"2.8. Підприємства можуть тримати в позаробочий час у своїх касах готівкову виручку (готівку) у межах, що не перевищують установлений ліміт каси. Готівкова виручка (готівка), що перевищує встановлений ліміт каси, обов'язково здається до банків для її зарахування на банківські рахунки. Відокремлені підрозділи підприємств - юридичних осіб можуть здавати готівкову виручку (готівку) безпосередньо до кас таких юридичних осіб або до будь-якого банку для її переказу і зарахування на банківські рахунки зазначених юридичних осіб.

За відсутності банків готівкова виручка (готівка) для переказу на банківські рахунки підприємства (підприємця) може здаватися до операторів поштового зв'язку та небанківських фінансових установ, які в установленому законодавством порядку отримали ліцензію на переказ коштів без відкриття рахунку.

Здавання готівкової виручки (готівки) здійснюється самостійно (у тому числі із застосуванням платіжних пристроїв та через пункти приймання готівки) або через відповідні служби, яким згідно із законодавством надано право на перевезення валютних цінностей та інкасацію коштів.

Здавання готівкової виручки (готівки) може здійснюватися для зарахування на будь-який банківський рахунок підприємства (підприємця) на його вибір";

- 3) пункт 2.13 викласти в такій редакції:

"2.13. Підприємства (підприємці) під час здійснення розрахунків із споживачами за готівку зобов'язані приймати у сплату за продукцію (товари, роботи, послуги) без обмежень банкноти і монети (у тому числі розмінні, обігові, пам'ятні монети, зношені, значно зношені банкноти та монети) усіх номіналів, які випускає Національний банк України в обіг, що є дійсними платіжними засобами і не викликають сумніву в їх справжності та платіжності. У разі отримання від споживачів у сплату за продукцію (товари, роботи, послуги) зношених та/або значно зношених банкнот підприємства (підприємці) зобов'язані не видавати таких банкнот на здачу та надалі здати їх разом з готівковою виручкою (готівкою) до обслуговуючих банків. Крім того, підприємства (підприємці) мають забезпечувати наявність у касі банкнот і монет для видачі здачі [за винятком тих номіналів монет (банкнот), випуск в обіг яких припинено Національним банком України]";

- 4) пункт 2.14 виключити.

3. Третє речення абзацу другого пункту 3.7 глави 3 виключити.

4. У главі 5:

1) у пункті 5.7 слова "Державне казначейство України" у всіх відмінках замінити словами "Державна казначейська служба України" у відповідних відмінках;

- 2) пункт 5.12 виключити.

У зв'язку з цим пункт 5.13 уважати пунктом 5.12.

5. Пункт 6.3 глави 6 викласти в такій редакції:

"6.3. Порядок проведення працівниками банків касових операцій з клієнтами визначено нормативно-правовим актом Національного банку України про ведення касових операцій банками в Україні".

6. У главі 7:

- 1) пункт 7.25 викласти в такій редакції:

"7.25. Під час здійснення цих перевірок у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг також звертається увага на обов'язковість забезпечення постійної наявності в касах підприємств, що перевіряються, монет для видачі здачі [за винятком тих номіналів монет (банкнот), випуск в обіг яких припинено Національним банком України]";

2) у пункті 7.32 слова "Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" замінити словами "Податкового кодексу України";

- 3) пункт 7.46 викласти в такій редакції:

"7.46. Для контролю за дотриманням підприємствами (підприємцями) установлених обмежень під час здійснення ними готівкових розрахунків між підприємствами (підприємцями) та фізичними особами перевіряються розрахункові операції конкретного підприємства (підприємця).

Під час такої перевірки має враховуватися те, що такі готівкові розрахунки можуть здійснюватися підприємствами (підприємцями) протягом дня з іншими підприємствами (підприємцями) та фізичними особами за одним чи кількома платіжними документами, а також те, що зазначені обмеження не стосуються випадків, визначених цим Положенням".

7. У тексті Положення слова "спеціальний платіжний засіб" у всіх числах та відмінках замінити словами "електронний платіжний засіб" у відповідних числах та відмінках.

8. У додатку 9 до Положення слова "Ідентифікаційний номер платника за ДРФО" замінити словами "Номер облікової картки платника податків (крім фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний орган державної податкової служби і мають відмітку у паспорті)".

За недотримання граничної суми розрахунків «150 000 грн.» фізосіб штрафувати не будуть

Як відомо, з 1 вересня 2013 гранична сума готівкових розрахунків між фізичними особами встановлена у розмірі 150 тис. грн. Тому усі, хто має справу з готівкою з 01.09.2013 р. повинні сумлінно дотримуватись постанови Нацбанку "Про встановлення граничної суми розрахунків готівкою" згідно з якою встановлена гранична сума розрахунків готівкою:

підприємств (підприємців) між собою протягом одного дня в розмірі 10 000 грн.;

фізособи з підприємством (підприємцем) протягом одного дня за товари (роботи, послуги) у розмірі 150 000 грн.;

фізосіб між собою за договорами купівлі-продажу, які підлягають нотаріальному посвідченню, у розмірі 150 000 грн.

На сьогодні передбачена адміністративна відповідальність за порушення проведення готівкових операцій.

Відповідно до ст. 163-15 Кодексу України про адміністративні правопорушення, порушення порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), у тому числі перевищення граничних сум розрахунків готівкою, недотримання установлених законодавством вимог щодо забезпечення можливості розрахунків за товари (послуги) з використанням електронних платіжних засобів - тягне за собою накладення штрафу на фізичну особу - підприємця, посадових осіб юридичної особи від ста до двохсот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Дія, передбачена частиною першою цієї статті, вчинена особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за таке ж порушення, - тягне за собою накладення штрафу від п'ятисот до тисячі неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

З урахуванням того, що неоподаткований мінімум доходів громадян складає 17 грн., відповідно максимальна сума штрафних санкцій буде складати 17000 грн. Разом з цим, відповідальність фізичних осіб за порушення Постанови нацбанку і проведення готівкових розрахунків не передбачена ст. 163-15. Адже суб'єктами відповідальності за даною статтею є лише фізична особа – підприємець та посадова особа юридичної особи. Тобто, механізм притягнення до відповідності фізичних осіб за порушення вказаної Постанови відсутній.

ГУ Міндоходів в Дніпропетровській області

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА у м. КИСВІ

лист від 18.06.2013 р. № 1131/10/06-4-08

ЩОДО ОКРЕМИХ ПИТАНЬ, ПОВ'ЯЗаних З АСТОСУВАННЯМ ЗВИЧАЙНИХ ЦІН

1. Пунктом 39.1 ст. 39 Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI зі змінами та доповненнями (далі – Кодекс) встановлено, що звичайна ціна застосовується у разі здійснення платником податків:

а) бартерних операцій;

б) операцій з пов'язаними особами;

в) операцій з платниками податків, що застосовують спеціальні режими оподаткування або інші ставки, ніж основна ставка податку на прибуток, або не є платником цього податку, крім фізичних осіб, які не є суб'єктами підприємницької діяльності;

г) в інших випадках, визначених цим Кодексом.

Зокрема, згідно з пп. 153.2.1 п. 153.2 ст. 153 Кодексу дохід, отриманий платником податку від продажу товарів (виконання робіт, надання послуг) пов'язаним особам, визначається відповідно до договірних цін, але не менших від звичайних цін на такі товари, роботи, послуги, що діяли на дату такого продажу, у разі, якщо договірна ціна на такі товари (роботи, послуги) відрізняється більше ніж на 20 відсотків від звичайної ціни на такі товари (роботи, послуги).

Відповідно до пп. 153.2.2 п. 153.2 ст. 153 Кодексу витрати, понесені платником податку у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у пов'язаної особи, визначаються виходячи з договірних цін, але не вищих за звичайні ціни, що діяли на дату такого придбання, у разі якщо договірна ціна на такі товари (роботи, послуги) відрізняється більше ніж на 20 відсотків від звичайної ціни на такі товари (роботи, послуги).

Положення підпунктів 153.2.1 153.2.2 цього пункту поширюються також на операції з особами, які: не є платниками цього податку; сплачують податок за іншими ставками, ніж платник податку на прибуток (пп. 153.2.3 п. 153.2 ст. 153 Кодексу).

З урахуванням викладеного, вимога щодо застосування звичайних цін при формуванні доходів та витрат поширюється на операції з пов'язаними особами, які не є платниками податку на прибуток або сплачують податок за іншими ставками, ніж платник податку на прибуток.

Тобто при обчисленні об'єкта оподаткування дохід від продажу товарів (робіт, послуг) фізичним особам визначається із договірної ціни товарів (робіт, послуг), але не меншої за звичайну ціну, що діяли на дату продажу, оскільки покупці товарів (робіт, послуг) – фізичні особи не є платниками податку на прибуток.

2. Пунктом 39.2 ст. 39 Кодексу встановлено, що визначення звичайної ціни у випадках, встановлених цим Кодексом, здійснюється за одним з методів, вказаних в цьому пункті. Встановлюються такі методи визначення звичайної ціни:

- а) порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу);
- б) ціни перепродажу;
- в) «витрати плюс»;
- г) розподілення прибутку;
- д) чистого прибутку.

При визначенні звичайної ціни згідно з методами, встановленими цим пунктом, використовується інформація про ціни в операціях між непов'язаними особами у співставних умовах на відповідному ринку товарів (робіт, послуг).

При цьому умови визнаються співставними, якщо відмінність між такими умовами істотно не впливає на ціни, які отримуються в результаті застосування методів, встановлених цим пунктом.

Пунктом 3 Порядку укладення виконання договорів про ціноутворення для цілей оподаткування, розробленого відповідно до п. 39.16 ст. 39 Кодексу та затвердженого постановою КМ України від 22.08.2012 р. № 787 (далі – Порядок), передбачено, що звичайна ціна товарів (робіт, послуг) визначається шляхом застосування одного з методів, передбачених п. 39.2 ст. 39 Кодексу в установленій послідовності, за умови, що кожний наступний метод застосовується у разі, коли така ціна не може бути визначена за попереднім методом.

Згідно з пп. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 Кодексу податкове законодавство України ґрунтується на принципі рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників незалежно від соціальної, расової, національної, релігійно приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу.

Враховуючи принципи побудови податкового законодавства, метод визначення звичайної ціни здійснюється шляхом їх установлені послідовності, а саме: якщо звичайна ціна не може бути визначена за методом «порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу)», то може бути застосований наступний метод – метод «ціни продажу».

Ухвала Київського апеляційного адміністративного суду від 21.05.2013 №826/479/13-а

Київський апеляційний адміністративний суд залишив без змін постанову суду першої інстанції, якою було скасовані штрафні санкції, застосовані до підприємства згідно зі статтею 119 Податкового кодексу України за подання податкового розрахунку ф. №1ДФ з недостовірними відомостями та з помилками.

За результатами розгляду справи було з'ясовано, що підприємством було подано уточнюючі податкові розрахунки за ф. №1ДФ. За I квартал 2011 року уточнення стосувалось коду ознаки доходу; за II квартал 2011 року вказано не відображену раніше в звітності видану безвідсоткову позику працівнику (яка не оподатковується) та відкориговано неправильно зазначену суму виплати доходу фізичній особі; щодо III кварталу 2011 року зазначено не відображену раніше суму відшкодування працівнику частини вартості дитячої путівки Фондом соціального страхування з тимчасової втрати працездатності.

При цьому суд зазначив, що відповідно до визначення «арифметичної помилки», що надано у листі Комітету Верховної Ради України з питань фінансів і банківської діяльності від 20.03.2001 №06-10/167, під якою розуміються помилки чи описки, допущені платником під час заповнення декларації, зокрема під час виконання арифметичних дій, передбачених при обчисленні об'єкта оподаткування з метою визначення податкових зобов'язань.

У листі ДПА України від 06.07.2001 №9018/7/23-3317 визначено поняття «методологічна помилка», під яким слід розуміти помилку, допущену платником податків під час складання декларації, яка полягає у неправильному застосуванні або незастосуванні ставок оподаткування чи коефіцієнтів при визначенні податкового зобов'язання з того чи іншого податку, збору (обов'язкового платежу).

Суд дійшов до висновку, що вищезазначені уточнення не можна віднести ні до арифметичних, ні до методологічних помилок, оскільки вони не відповідають жодній із наведених ознак. Крім того, уточнюючі розрахунки було подано до дати проведення камеральної перевірки, а тому податковим органом безпідставно було зроблено висновок про порушення підприємством вимог щодо подання податкової звітності (форма № 1-ДФ) з порушенням встановлених строків, не у повному обсязі, з недостовірними відомостями та помилками.

Податок на додану вартість

Постанова ВАСУ від 17.07.2013 №К/800/21163/13

Суми бюджетного відшкодування відповідно до Податкового кодексу України зменшуються контролюючим органом шляхом винесення податкового повідомлення-рішення. При цьому первинним є факт визначення податковим органом такого складу податкового правопорушення, як завищення суми бюджетного відшкодування, мірою відповідальності за яке є штрафна (фінансова) санкція, диференційована залежно від

повторності виявлення такого порушення. Такої думки дійшов ВАСУ, проаналізувавши норми чинного законодавства.

Зокрема, говорити про наявність ознак повторності можна лише в тому разі, коли визначення податковим органом податкового зобов'язання або зменшення бюджетного відшкодування відбувається після того, як протягом останніх 1095 днів контролюючим органом вже було вчинено дії зі зменшення бюджетного відшкодування або визначенню податкового зобов'язання відносно одного і того самого платника податків.

Однак, як з'ясовано під час розгляду справи, податковим органом не було надано доказів зменшення платникові сум бюджетного відшкодування протягом 1095 днів, які передували дню винесення оскаржуваних податкових повідомлень-рішень, що свідчить про необґрунтованість посилок на встановлення факту повторності визначення складу податкового правопорушення та виключає необхідність застосування до платника штрафних санкцій у розмірі 50%.

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

ЛИСТ

від 08.05.2013 р. N 8501/10/06.2-20

Про виправлення помилок у рядку 20.2 декларації з ПДВ

Окружна державна податкова служба - Центральний офіс з обслуговування великих платників податків Державної податкової служби розглянула запит <...> та в межах своїх повноважень повідомляє наступне.

Узагальнюючою податковою консультацією щодо окремих питань відображення у податковій звітності з ПДВ змін сум податкового зобов'язання та податкового кредиту, затвердженою наказом ДПС України від 16.02.2012 р. N 128, визначено, що при заповненні уточнюючого розрахунку податкових зобов'язань з податку на додану вартість у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок (далі - уточнюючий розрахунок):

а) у графі 4 відображаються відповідні показники податкової декларації з ПДВ (далі - декларація) звітного періоду, який виправляється. У разі якщо до декларації за цей звітний період раніше вносилися зміни, у графі 4 відображаються відповідні показники графі 5 останнього уточнюючого розрахунку, який подавався до декларації звітного (податкового) періоду, що виправляється;

- у графі 5 уточнюючого розрахунку відображаються відповідні показники з урахуванням виправлення;
- у графі 6 відображається сума помилки (різниця між значеннями графі 5 та графі 4);

б) у разі виправлення значення рядка 24 декларації, яке у майбутніх звітних періодах:

- не вплинуло на значення рядка 25 чи рядка 23 (23.1 чи 23.2), уточнюючий розрахунок подається за один звітний період, в якому вносяться відповідні зміни. Такий уточнюючий розрахунок може бути поданий як самостійний документ або у складі декларації (як додаток до неї). Значення графі 6 рядка 24 уточнюючого розрахунку (як збільшення, так і зменшення) враховується при визначенні значень рядків 21.2 та відповідно 24 декларації за звітний період, у якому подано такий уточнюючий розрахунок;

- впливало на значення рядка 25 чи рядка 23, уточнюючий розрахунок подається за кожний звітний період, у якому значення рядка 24 декларації впливало на значення рядка 25 чи рядка 23. Такі уточнюючі розрахунки можуть бути подані лише як самостійні документи, оскільки форма декларації передбачає можливість подання уточнюючого розрахунку як додатка до неї лише за один звітний період, помилки якого виправляються;

в) у разі виправлення показника рядка 20.2 значення із графі 6 такого рядка враховується при визначенні значення рядка 21.1 декларації за звітний період, у якому подано такий уточнюючий розрахунок.

Тому незалежно від того, до якої податкової декларації з ПДВ платником податку подається уточнюючий розрахунок, у разі виправлення показника рядка 20.2 цієї податкової декларації з ПДВ, таке значення враховується при визначенні значення рядка 21.1 податкової декларації з ПДВ за звітний період, у якому подано уточнюючий розрахунок.

ЛИСТ ДЕРЖАВНОЇ СЛУЖБИ ГІРНИЧОГО НАГЛЯДУ ТА ПРОМИСЛОВОЇ БЕЗПЕКИ УКРАЇНИ від 16.07.2013 р.

Відповідно до вимог статті 15 Закону України "Про охорону праці" на підприємстві з кількістю працюючих 50 і більше осіб роботодавець створює службу охорони праці відповідно до Типового положення про службу охорони праці, затвердженого наказом Держнаглядохоронпраці 15.11.2004 року N 255, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 01.12.2004 року за N 1526/10125 (далі - Типове положення).

На підприємстві з кількістю працюючих менше 20 осіб для виконання функцій служби охорони праці можуть залучатися сторонні спеціалісти на договірних засадах, які мають відповідну підготовку.

Залучення спеціалістів на договірних засадах регулюється та здійснюється у відповідності до вимог Цивільного кодексу України, оскільки у даному випадку особа "спеціаліст" надаватиме певну послугу, а отже є фактично фізичною особою - підприємцем.

Пунктом 1.4 Типового положення поняття "які мають відповідну підготовку" деталізовано відповідними нормами, які передбачають наявність виробничого стажу роботи не менше трьох років і які пройшли навчання з питань охорони праці.

Процедура та порядок проведення навчання з питань охорони праці визначається на підставі статті 18 Закону України "Про охорону праці" та Типового положення про порядок проведення навчання і перевірку

знань з питань охорони праці, затвердженого наказом Держнаглядохоронпраці України від 26.01.2005 року N 15, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 01.12.2004 року за N 1526/10125 (далі - Типове положення про навчання).

Вимоги Типового положення про навчання, відповідно до пункту 1.3 є обов'язковими для виконання усіма центральними, місцевими органами виконавчої влади, органами місцевого самоврядування, бюджетними установами та суб'єктами господарювання (далі - підприємства) незалежно від форми власності та видів діяльності.

Під суб'єктом господарювання Господарський кодекс України розуміє (стаття 55):

1) господарські організації - юридичні особи, створені відповідно до Цивільного кодексу України, державні, комунальні та інші підприємства, створені відповідно до цього Кодексу, а також інші юридичні особи, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані в установленому законом порядку;

2) громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані відповідно до закону як підприємці.

Враховуючи зазначене, спеціаліст, який залучається на договірних засадах, для виконання функцій охорони праці повинен пройти навчання та перевірку знань з питань охорони праці як особа, яка здійснює господарську діяльність та зареєстрована в установленому законодавством порядку.

МИНИСТЕРСТВО ДОХОДОВ И СБОРОВ УКРАИНЫ **ПИСЬМО**

от 03.06.2013 г. N 4730/5/99-99-15-01-05-16

Министерство доходов и сборов Украины по результатам рассмотрения Вашего письма <...> относительно определения ответственных должностных лиц плательщика налогов в пределах компетенции сообщает.

В соответствии с пунктом 15.1 статьи 15 Налогового кодекса (далее - Кодекс) плательщиками налогов признаются физические лица (резиденты и нерезиденты Украины), юридические лица (резиденты и нерезиденты Украины) и их обособленные подразделения, которые имеют, получают (передают) объекты налогообложения или осуществляют деятельность (операции), являющуюся объектом налогообложения согласно НКУ или налоговым законам, и на которых возложена обязанность по уплате налогов и сборов согласно Кодексу.

Плательщики налогов, налоговые агенты и/или их должностные лица несут ответственность в случае совершения нарушений, определенных законами по вопросам налогообложения и другим законодательством, контроль за соблюдением которого возложен на контролирующие органы (пункт 110.1 статьи 110 Кодекса).

Согласно нормам примечания к ст. 364 Уголовного кодекса Украины (далее - Уголовный кодекс) служебными лицами (в статьях 364, 365, 368, 368 1, 369 Уголовного кодекса) являются лица, которые постоянно, временно или по специальному полномочию осуществляют функции представителей власти или местного самоуправления, а также занимают постоянно или временно в органах государственной власти, местного самоуправления, на государственных или коммунальных унитарных предприятиях, в учреждениях или организациях должности, связанные с выполнением организационно-распорядительных или административно-хозяйственных функций или выполняют такие функции по специальному полномочию, которым лицо наделяется полномочным органом государственной власти, местного самоуправления, центральным органом государственного управления со специальным статусом, полномочным органом или полномочным лицом предприятия, учреждения, организации, судом или законом.

Служебными лицами также признаются должностные лица иностранных государств (лица, занимающие должности в законодательном, исполнительном, административном или судебном органе иностранного государства, а также другие лица, осуществляющие функции государства для иностранного государства, в частности, для государственного органа или государственного предприятия), а также должностные лица международных организаций (работники международной организации или другие лица, уполномоченные такой организацией действовать от ее имени).

Определение должностного лица органов управления общества приведено в статье 23 Закона Украины "О хозяйственных обществах", с изменениями и дополнениями, а также в статье 2 Закона Украины "О государственной службе".

В соответствии со статьями 163 2, 164 2, 164 4, 165 1 и 186 3 Кодекса Украины об административных правонарушениях к должностным лицам исходя из обобщенной практики органов, рассматривающих дела об административных правонарушениях, относятся служащие предприятий, учреждений и организаций, имеющие право осуществлять в пределах своей компетенции властные организационно-распорядительные действия, имеющие юридически значимые последствия (например, давать обязательные указания, распоряжаться кредитами, нанимать и увольнять работников, принимать меры поощрения и дисциплинарного воздействия).

В соответствии со статьей 8 Закона Украины "О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине" вопросы организации бухгалтерского учета на предприятии относятся к компетенции его собственника (собственников) или уполномоченного органа (должностного лица) в соответствии с законодательством и учредительными документами.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета и обеспечение фиксирования фактов осуществления всех хозяйственных операций в первичных документах, хранение обработанных документов, регистров и отчетности в течение установленного срока, но не менее трех лет, несет собственник (собственники) или уполномоченный орган (должностное лицо), осуществляющий руководство предприятием в соответствии с законодательством и учредительными документами.

Главный бухгалтер или лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учета предприятия, обеспечивает соблюдение на предприятии установленных единых методологических начал бухгалтерского учета, составления и представления в установленные сроки финансовой отчетности.

Учитывая вышеизложенное, руководители предприятия (председатель правления, президент, генеральный директор, директор, заместитель директора, главный бухгалтер) независимо от форм собственности предприятий являются должностными лицами.

Іван Чалий

Система ПСБО: удосконалення триває

Коментар до наказу Мінфіну від 27.06.13. № 627

Наказом Мінфіну від 27.06.13. № 627 внесено зміни до сімнадцяти ПСБО, до НПСБО 1, до Плану рахунків та Інструкції з його застосування, а також до двох Положень з бухгалтерського обліку – ПБО «Податкові різниці» та Положення про порядок обліку окремих активів та операцій підприємств держсектору.

Можна сказати, що більшість змін обумовлено суто **технічними** причинами.

Нагадаємо, що із затвердженням НПСБО 1 було скасовано декілька ПСБО, та запроваджені нові форми звітності.

В ході нинішнього масового «зачищення» системи ПСБО з усіх чинних стандартів було видалено всі згадки та посилання на ті стандарти, які наразі вже не є чинними.

Також з чинних стандартів видалено посилання на рядки старих форм звітності. В деяких випадках до текстів стандартів додано посилання на ті рядки звітних статей, які наявні в нових формах.

До змін технічного характеру слід віднести і те, що до кількох стандартів було додано дефініції тих бухгалтерських термінів, які були наведені в скасованих стандартах, але так і не з'явилися в НПСБО 1. Це визначення *методу участі в капіталі* (воно містилося в ПСБО 3, а тепер його введено до ПСБО 12), *асоційованого підприємства, пов'язаних сторін* (містилися в ПСБО 3 та ПСБО 2, а тепер введені до ПСБО 23), *фінансових інвестицій* (відповідне визначення містилося в ПСБО 2, а тепер введено до ПСБО 13), *довгострокових та поточних зобов'язань* (визначення були в ПСБО 2, тепер внесені до ПСБО 11).

Оскільки із запровадженням НПСБО 1 в новому фінансовому звіті з'явився новий показник *іншого сукупного прибутку*, ті статті капіталу, які з ним пов'язані, тепер супроводжуються посиланням на включення до іншого сукупного прибутку.

У зв'язку з тим, що після прийняття НПСБО 1 зі структури доходів та витрат нових форм звітності видалено показники *надзвичайних* доходів та витрат, згадки про ці показники, і про рахунки 75, 794, 99 виключено з усіх стандартів, з Плану рахунків та з Інструкції з його застосування. Через це також скасовано розподіл податку на прибуток на два субрахунки 981 та 982.

З цією ж зміною пов'язані і зникнення з системи ПСБО згадок про «звичайну» діяльність. Це логічно. Адже зникнення «надзвичайних» показників з системи звітування означає, що діяльність підприємства більше не розділяється на *звичайну* та *надзвичайну*. Отже всі теперішні показники фінзвітності є фактично *звичайними*. Це позбавляє сенсу існування в нормативних текстах окремих згадок про *звичайну* діяльність.

До технічних ми б віднесли і ті зміни, які викликані деякими коригуваннями Плану рахунків. Наприклад, назва рахунку 40 тепер така: «Зареєстрований (пайовий) капітал» Тому в тих місцях, де була згадка про рахунок «Статутний капітал» тепер введено нову назву. Та ж доля спіткає рахунок 41, та субрахунок 423 рахунку 42.

Кілька правок зумовлені необхідністю виправлення старих помилок та невдалих формулювань, що були наявні в текстах стандартів.

Крім того, наказ Мінфіну від 27.06.13. № 627 запровадив певні *змістовні* зміни до системи ПСБО.

Ми б звернули увагу бухгалтерів, перш за все, на наступне:

1. В п.4 ПСБО 19 змінено визначення *справедливої вартості*. З нього прибрано згадку про *обізнані, зацікавлені та незалежні* сторони операції. Нове визначення, судячи з усього, базується на визначенні справедливої вартості, наведеному в додатку А до МСФЗ 13, що набрав чинності цього року.

Втім ми не думаємо, що така зміна принципово вплине на облік показників, пов'язаних зі справедливою вартістю. Адже в новому визначенні цього поняття вказано на «звичайні умови»¹ продажу активів та сплати зобов'язань.

¹ Як тут не згадаєш про «звичайні ціни» з Податкового кодексу.

2.В п.12 ПСБО 10 нарешті чітко вказали, що *авансові* платежі по податку на прибуток відносяться до статті дебіторської заборгованості *за розрахунками з бюджетом*.

Нагадаємо, що протягом цього року в професійному середовищі точилися гострі дискусії з цього питання. Суперечки були викликані провокаційною офіційною порадою відносити аванс з податку на прибуток до статті авансів, а не до статті бюджетної дебіторської заборгованості. Ця скандальна рекомендація містилася в п.2.28 Методрекомендацій, затверджених наказом Мінфіну від 28 марта 2013 года № 433, і нещодавно її було видалено наказом Мінфіну від 27 червня 2013 року N 635.

3.В ПСБО 15:

- докладно розписали зміст різних показників доходу. Крім того, до переліку цих статей додали показник *чистого доходу від реалізації*;

- з метою визнання доходу від *процентів* уточнюється, що треба враховувати *економічний зміст угоди*. Це може бути важливим при дисконтуванні статей заборгованості.

- окремо пояснили як слід визнавати в доході справедливую вартість *безоплатно отриманого* необоротного активу. Нагадаємо, що в системі ПСБО дохід за такою операцією відразу не визнається, він поступово відноситься з рахунку капіталу на рахунок доходу пропорційно амортизації. Тепер в ПСБО 15 є цьому наукове пояснення: виявляється така процедура зумовлена поступовим надходженням економічних вигід від активу.

4. Зміни до Плану рахунків

В рахунок 33 включили спеціальний субрахунок для обліку *електронних грошей* – 335. При цьому в Інструкції із застосування Плану рахунків вказали на те, що картки, які приймаються *тільки їхніми емітентами*, до категорії електронних грошей не відносяться.

На рахунку 40 з'явилися нові субрахунки.

Причиною появи субрахунку 402 «Пайовий капітал» є зміна призначення старого однойменного рахунку 41. Сальдо 41-го рахунку переноситься на рахунок 402.

На субрахунку 403 «Інший зареєстрований капітал» відображаються відповідні показники підприємств, які *не є* господарськими товариствами, державними і комунальними підприємствами.

Поява нового субрахунку 404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу» є доволі цікавою. Тепер в Інструкції вказано, що кошти, отримані *до* моменту реєстрації відповідної суми в якості статутного капіталу мають обраховуватися за кредитом 404, тобто в складі *власного капіталу* підприємства. Якщо ж реєстрація не відбудеться, і залучені кошти доведеться повертати, то їхнє списання повинно проводитися за дебетом рахунку 404.

Тут ми повинні зазначити, що насправді статус таких сум є дещо непевним: адже до моменту реєстрації відповідні суми фактично ще *не належать* підприємству. Беззастережно назвати їх *повноцінним* власним капіталом навряд чи можна. Тому в світовій практиці до моменту офіційного визнання їх часто трактують як *зобов'язання*. Тлумачення економічного змісту таких сум як елементу власного капіталу є аж занадто оптимістичним. Втім, як бачимо, в нашому Мінфіні явно переважають оптимісти.

Рахунок 41, який раніше був призначений для обліку *пайового капіталу*, тепер відображатиме суми *дооцінок*, що відображаються в складі капіталу.

На рахунку заведено чотири субрахунки в розрізі відповідних типів активів.

Сюди переносяться відповідні сальдо, що раніше обліковувалися на рахунку 423.

На рахунку 423 відтепер буде відображено «*накопичені курсові різниці*».

Підкреслимо, що це не звичні для більшості бухгалтерів курсові різниці. Це ті курсові різниці, що відносяться *не на фінансові результати*, а на *капітал* як елемент *іншого сукупного прибутку*. Ці курсові різниці регулюються п.9 ПСБО 21.

Тут слід зауважити, що цей пункт також піддано коригуванню. Раніше він вказував на нарахування курсових різниць за *фінансовими інвестиціями* в господарські одиниці за межами країни. Це викликало певні непорозуміння. Адже фінансові інвестиції рідко можна віднести до *монетарних* активів.

Теперішня редакція цього пункту виправляє цей недолік, і вказує на необхідність нарахувати різниці за сумами *заборгованості* по розрахунках з такими господарськими одиницями.

Уточнено, що доходи від *роялті* та *відсотки за залишками* коштів відносяться до складу *іншого операційного доходу*.

Спеціально вказано, що на позабалансовому рахунку 01 треба обліковувати авторські права, отримані *в користування*, за які *сплачено роялті*. Це зроблено, судячи з усього задля того, щоб попередити появу таких прав в складі нематеріальних активів.

5. Дохід від оренди *інвестиційної* нерухомості відноситься не до *іншого операційного* доходу, а до доходів *від реалізації*. Відповідні зміни внесено до Інструкції із застосування Плану рахунків, і до ПСБО 14.

6. Зміни до класифікації зобов'язань за ПСБО 11 свідчать про те, що *забезпечення* тепер розглядаються не як *окремий тип* зобов'язань, а як різновид поточної чи довгострокової заборгованості. Це відповідає розміщенню їх в новій формі балансу.

7.3 переліку поточних зобов'язань (п.11 ПСБО 11) зникли *окремі* згадки про авансову заборгованість та про борги за позабюджетними платежами. Мабуть тепер ці види боргів слід включати до *залишкової* категорії «інші поточні зобов'язання».

8. В п.14 ПСБО 11 включено норму про схему нарахування *резерву відпускних*. В цілому ця схема відповідає тій, що вже описана в Інструкції із застосування Плану рахунків.

9. Зміни до ПСБО 25:

- з єпархії ПСБО 25 виключили ті підприємства, які застосовують МСФЗ. Це цілком зрозуміло, оскільки в системі МСФЗ є свій стандарт для «малюків» - *МСФЗ для малих та середніх підприємств*. Саме на цей стандарт посилається і НПСБО 1 (див. п.1 четвертого розділу).

- зі стандарту виключили старі обмежувальні критерії ідентифікації єдиноподатників. Тепер ПСБО 25 розповсюджує свою дію на *всіх* суб'єктів малого підприємництва;

- уточнено, що облікові «спрощення», які перелічені в п.8 розділу 1, відносяться тільки до тих суб'єктів, що відповідають ознакам «нульовиків» (п.154.6 Податкового кодексу). Тільки вони в бухгалтерії відображають витрати і доходи за податковими правилами. Інші «малюки», і зокрема єдиноподатники, повинні дотримуватись *загальних* положень визнання доходів і витрат за ПСБО.

10. В ПСБО 21 окремо визначено долю курсових різниць, нарахованих за *заборгованістю засновників по внесках до статутного капіталу*.

Нагадаємо, що ця тема останнім часом жваво дискутувалася серед бухгалтерів. І за попередньої редакції ПСБО 21 можна було знайти аргументи на користь того, що курсові різниці за такими статтями взагалі не слід нараховувати. Втім, Мінфін в кількох листах роз'яснив, що такі операції відносяться до *операцій з власниками*, і відтак не можуть бути показані в складі доходів та витрат.

Тепер зміст цих роз'яснень стандартизовано в п.8 ПСБО 21.

Зауважимо, що, не зважаючи на облік таких різниць в складі капіталу, вони *не відносяться до сукупного доходу*.

11. Зміни до ПСБО 17:

- зі стандарту видалили приклади. Це рішення є цілком слушним, бо ті приклади були побудовані на старих правилах оподаткування прибутку;

- з п.18 зникла вказівка про *вписування* в звіт про фінрезультати рядка, в якому мав фіксуватись *дохід* з податку на прибуток. Тепер в такій спецвказівці немає потреби, бо рядок 2300 форми №2 враховує в своїй назві випадок отримання відповідного доходу: «Витрати (*дохід*) з податку на прибуток».

12.3 ПСБО 27 прибрали визначення поняття «*вартість використання*». Зроблено це мабуть через те, що це поняття ніде прямо не застосовується.

13. Зміни до *Положення про порядок бухгалтерії активів і операцій підприємств держсектора*, затвердженого наказом Мінфіну від 19.12.06 № 1213:

- з'явилася згадка про те що, при безоплатній передачі активів можна дебетувати рахунок 426 «Фонди спеціального призначення» по *фонду розвитку виробництва*. Цей рахунок хоча Планом рахунків і не передбачений, може бути створеним за дозволом п.1.1. четвертого розділу того ж таки Положення;

- введено нову норму, яка регулює порядок передання активів з *балансу на баланс* з метою формування статутного капіталу. Зауважте, що моменту внесення змін в статутні документи і відповідні активи мусять обліковуватися за кредитом рахунку 425, а не за кредитом нового спеціального рахунка 404.

14. Зміни до ПБО «Податкові різниці»:

- серед статей, в розрізі яких обліковуються податкові різниці, замість *виручки* тепер вказано *чистий дохід*;

- вже відомі бухгалтерам *таблиці* звітності за податковими різницями введено до складу *приміток* до фінансової звітності². Ці таблиці тепер є додатком до ПБО «Податкові різниці».

² Нагадаємо, що ті таблиці встигли побувати в старій формі №2 до її скасування.

15.Третій додаток до НПСБО 1 зазнав деяких редакційних змін, а також поповнився новими рядками, що можуть вписуватися в форми звітності. Ці рядки відображають *внески до незареєстрованого статутного капіталу* в балансі (вони тепер обліковуються за рахунком 404), а також *елементи іншого сукупного прибутку* в формі № 4.

Чесно кажучи, аналізовані зміни до системи ПСБУ, хоча на перший погляд і здаються широкомасштабними через великі обсяги, насправді не несуть жодних радикальних змін.

Можливо це і на краще.

Іван Чалий

ПСБУ-реформатизация: МСФО-аспекты

Приказом от 27.06.13. № 627 Минфин внес множество поправок в 22 документа украинской системы стандартизации бухучета.

Большинство этих поправок инспирированы теми изменениями, которые внес ранее в систему ПСБУ *национальный* ПСБУ 1. А поскольку большая часть этих изменений была вызвана потребностями приближения к МСФО, то и большинство нынешних корректировок идет в том же фарватере.

Мы бы обратили внимание главбухов на следующие изменения системы ПСБУ, которые так или иначе могут оказаться связанными с применением МСФО.

1.Определение *справедливой стоимости*, приведенное в ПСБУ 19, теперь явно ориентировано на соответствующую дефиницию приложения А МСФО 13.

2.Новый субсчет 404 «Взносы в незарегистрированный уставный капитал» счета 40 будет отражать стоимость внесенных активов *до момента официальной регистрации* уставного капитала.

Таким образом, еще до момента обретения уставно-капитального статуса стоимость таких активов будут отражена в составе *собственного капитала*.

Здесь нужно быть осмотрительными. Дело в том, что до момента регистрации соответствующих положений уставных документов, полученные от участников активы не принадлежат предприятию. Поэтому необходимо выносить суждение относительно того, не являются ли соответствующая статья *обязательством*.

3.На счете 41 заводится четыре субсчета для отражения дооценок, входящих в состав капитала.

Субсчет 413 называется «Дооценка (уценка) финансовых инструментов».

Однако, не торопитесь относить на этот счет дооценки (уценки) фининструментов, *доступных для продажи*, проведенные согласно МСБУ 39.

Проблема в том, что Инструкция по применению Плана счетов относит к этому субсчету только переоценки по операциям *хеджирования*.

Очевидно,это означает, что переоценку фининструментов, доступных для продажи, следует отражать на субсчете 414 «Прочий капитал в дооценках».

4.Из ПСБУ 25 изъяты спецположения для предприятий, составляющих отчетность по МСФО. Эти предприятия исключены из сферы действия ПСБУ 25.

Такой подход коррелирует с указанием НПСБУ 1 (п.1 четвертого раздела) относительно применения *МСФО для малых и средних предприятий*.

5.Из п.12 ПСБУ 12 исключили архаичное положение об «ассоциированном гудвиле», которое в свое время было принято, очевидно, под влиянием положений МСБУ 28 (в ныне уже устаревшей редакции).

6.Курсовые разницы по задолженности участников по взносам в капитал отражаются в капитале (п.8 ПСБУ 21). Это очевидное следствие того, что соответствующая операция относится к категории *операций с собственниками*.

7.В прочем совокупном доходе отражается курсовая разница по *задолженностям* от операций с зарубежной хозяйщицей. Этого теперь требует п.9 ПСБУ 21. Ранее это требование относилось к самой *фининвестиции* в хозяйщицу. Но поскольку фининвестиции крайне редко относятся к *монетарным* активам, реализовать это требование было практически почти невозможно.

8. Таблицы налоговых разниц *в разрезе статей доходов и расходов* теперь являются дополнением к ПБУ «Налоговые разницы», и представляют собой часть *примечаний*.

Вопрос о том соответствует ли МСФО требование Минфина о включении в примечания этих таблиц до сих пор остается дискуссионным.

Младореформаторы рулят

Минфин обнародовал проект внесения изменений в Закон «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине»

Некоторые из предложенных поправок касаются украинских предприятий, составляющих финотчетность по МСФО.

Рассмотрим их.

1. Учет по МСФО

Обратим внимание на то, что статью 12¹ Закона предлагается дополнить шестым пунктом следующего содержания:

«Підприємства, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами, зобов'язані забезпечити ведення бухгалтерського обліку за міжнародними стандартами після подання першої фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами, що визнається такою у порядку, визначеному міжнародними стандартами.»

Что понимают специалисты Минфина под собственно бухгалтерским **учетом** по МСФО нам не ясно.

Как известно, МСФО не регламентируют бухгалтерский учет, они направлены на регулирование составления финансовой отчетности. (Из-за этого международные стандарты в свое время претерпели изменения своего названия – вместо МСБУ они стали называться МСФО).

Но, судя по всему, не все в Минфине четко осознают разницу между учетом и отчетностью.

Во что выльется эта маловразумительная норма, в случае ее принятия, сейчас сказать сложно.

2. Таксономизация

Минфин предлагает перевести процесс представления финотчетности по МСФО исключительно в электронно-таксономизированный формат.

При этом отчетность должна представляться «через» НКЦБФР, а НКЦПФР в свою очередь будет передавать отчеты другим госорганом.

Означает ли это, что НКЦПФР будет *единственным* госорганом, куда нужно будет сдавать финотчет, пока не ясно. Ведь требование о том, что *«органам державної влади та іншим користувачам фінансова звітність подається відповідно до законодавства»* из Закона исключить не предложено. А его можно трактовать по-разному.

3. Промежуточная отчетность

Из Закона предложено исключить положения о том, что сокращенная и промежуточная отчетность представляется только в составе баланса и отчета о финрезультатах.

Возможно, это свидетельствует о намерениях Минфина привести Закон в соответствие с требованиями МСБУ 34 о представлении полнокровной промежуточной отчетности.

4. Идентификация

В Закон предлагается внести норму следующего содержания:

«Фінансова звітність та консолідована фінансова звітність не може включатися до складу іншої звітності».

На первый взгляд многим бухгалтерам такое требование может показаться довольно странным.

Однако, как нам кажется, таким образом специалисты Минфина просто «творчески» переосмыслили следующее положение параграфа 49 МСБУ 1:

«Предприятие должно четко выделять финансовую отчетность из состава прочей информации, содержащейся в том же самом опубликованном документе».

5. Амнистия

Милость и доброту власти предложено продемонстрировать бухгалтерствующему люду нормой весьма великодушного содержания:

«Адміністративні штрафи, які можуть бути накладені відповідно до законів України на керівників та інших посадових осіб підприємств у зв'язку з допущеними методологічними помилками або арифметичними описками ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, пов'язаними із запровадженням міжнародних стандартів, не застосовуються протягом двох років з дати переходу на їх застосування».

Зарплатные ориентиры - 2013

Минимальная зарплата и прожиточный минимум и рассчитанные на их основе показатели

№ п/п	Наименование показателя	Сумма, грн.	
		с 1 января по 30 ноября	с 1 декабря по 31 декабря
Минимальная зарплата			
1	Минимальная зарплата за один месяц	1147,00	1218,00
2	Минимальная зарплата за один час	6,88	7,30
Прожиточный минимум и его производные			
3	Прожиточный минимум на трудоспособное лицо	1147,00	1218,00
4	Предельный размер дохода, к которому применяется НСЛ	1610,00	
5	Налоговая социальная льгота в размере 100%	573,50	
6	Налоговая социальная льгота в размере 150%	860,25	
7	Налоговая социальная льгота в размере 200%	1147,00	
8	Максимальное ограничение для начисления ЕВСС	19499,00	20706,00

Показатели для расчета НДФЛ

№ п/п	Показатель	Для дохода до 11470 грн.	Для дохода свыше 11470 грн.
1	Ставка НДФЛ для дохода в виде зарплаты, вознаграждений по договорам ГПХ и прочим доходам (пп.167.1 НКУ)	15%	17%
2	Неденежный коэффициент (п.164.5 НКУ)	1,176471	1,204819

Предельный размер суточных

№ п/п	Показатель	Сумма, грн.
1	По Украине	229,40
2	За границу	860,25

Общие ставки ЕВСС

Объекты начислений и удержаний	Работодатели (начисления)	Работники (удержания)
Заработная плата (выплаты, входящие в фонд оплаты труда) для всех работников, кроме инвалидов	От 36,76% до 49,7% в зависимости от класса профессионального риска производства	3,6%
Заработная плата (выплаты, входящие в фонд оплаты труда) для работников – инвалидов	8,41%	3,6%
Вознаграждения по договорам за выполненные работы, предоставленные услуги	34,7%	2,6%

Оплата временной нетрудоспособности (первые пять дней за счет средств работодателя и последующие дни за счет средств Фонда)	для работников-инвалидов	8,41%	2%
	для прочих работников	33,2%	2%

Справочник выплат, включаемых в расчет средней зарплаты при расчете отпускных

№ п/п	Вид выплаты	Пункт Инструкции №5, которым соответствует выплата	Включение в расчет средней зарплаты	Основания для включения / не включения	Сумма, в которой выплата включается в расчет
1. Фонд основной зарплаты					
1.1	Все виды начислений, входящие в фонд основной заработной платы	Пункты 2.1.1 – 2.1.2, 2.1.4 – 2.1.7	Да	П.3 Порядка №100	Включаются в полной сумме, в том размере, в котором начислены (без уменьшения на удержания) и в том месяце, за который они осуществлены (письмо Минтруда от 09.12.2011 г. № 1105/13/81-11)
1.2	Гонорары штатным работникам редакций газет, журналов, других средств массовой информации, выплачиваемых по авторскому договору	Пункт 2.1.3	нет	Пп. “е” п.4 Порядка №100	–
2. Фонд дополнительной зарплаты					
2.1	Все виды доплат и надбавок к тарифным ставкам (должностным окладам)	Пункт 2.2.1	Да	П.3 Порядка №100	Включаются в полной сумме, в том размере, в котором начислены (без уменьшения на удержания) и в том месяце, за который они осуществлены (письмо Минтруда от 09.12.2011 г. № 1105/13/81-11)
2.2	Производственные премии, имеющие систематический характер	Пункт 2.2.2	Да	П.3 Порядка №100	Включаются в полной сумме, в том размере, в котором начислены (без уменьшения на удержания) и в том месяце, на который они приходится согласно ведомости на зарплату (письмо Минтруда от 09.12.2011 г. № 1105/13/81-11)
2.3	Вознаграждения за выслугу лет, <i>начисленные в текущем году за предыдущий</i> (независимо от условий и сроков выплаты)	Пункт 2.2.2	Да	П.3 Порядка №100	Включаются в средний заработок путем прибавления к заработку каждого месяца расчетного периода 1/12 вознаграждения
2.4	Вознаграждения за выслугу лет, <i>начисленные в текущем году за текущий</i>	Пункт 2.2.2	Нет	П.3 Порядка №100	Об этом, в частности, упоминает Минтруда в письме от 26.01.2007 г. №49/13/155-07
2.5	Премии за экономию конкретных видов топлива, электроэнергии, тепловой энергии	Пункт 2.2.2	Да	П.3 Порядка №100	Включаются в полной сумме, в том размере, в котором начислены (без уменьшения на удержания) и в том месяце, на который они приходится согласно ведомости на зарплату (письмо Минтруда от 09.12.2011 г. № 1105/13/81-11)

2.6	Прочие виды выплат, доплат и компенсаций входящие в фонд дополнительной заработной платы, кроме выплат, указанных в стр.2.7 и 2.8 этой табл.	Пункты 2.2.3 – 2.2.7	Да	П.3 Порядка №100	Включаются в полной сумме, в том размере, в котором начислены (без уменьшения на удержания) и в том месяце, за который они осуществлены (письмо Минтруда от 09.12.2011 г. № 1105/13/81-11)
2.7	Суммы компенсации работникам потери части заработной платы в связи с нарушением сроков ее выплаты	Пункт 2.2.8	Нет	Пп. “д” п.4 Порядка №100	–
2.8	Стоимость бесплатно предоставленных некоторым категориям работников коммунальных услуг, жилья, топлива и сумма средств на их возмещение	Пункты 2.2.9 – 2.2.11	Нет	Пп. “и” п.4 Порядка №100	–
2.9	Оплата за неотработанное время, в течение которого за работником сохранялся средний заработок	Пункт 2.2.12	Да	П.3 Порядка №100	Включаются в полной сумме, в том размере, в котором начислены (без уменьшения на удержания) и в том месяце, за который они осуществлены (письмо Минтруда от 09.12.2011 г. № 1105/13/81-11)
3. Прочие поощрительные и компенсационные выплаты					
3.1	Выплаты за неотработанное время (вынужденное сокращенное рабочее время, отпуск по инициативе администрации, др.)	Пункт 2.3.1	Да	П.3 Порядка №100	Включаются в полной сумме, в том размере, в котором начислены (без уменьшения на удержания) и в том месяце, за который они осуществлены (письмо Минтруда от 09.12.2011 г. № 1105/13/81-11)
3.2	Вознаграждения по итогам работы за год, начисленные в текущем году за предыдущий (независимо от условий и сроков выплаты)	Пункт 2.3.2	Да	П.3 Порядка №100	Включаются в средний заработок путем прибавления к заработку каждого месяца расчетного периода 1/12 вознаграждения
3.3	Вознаграждения по итогам работы за год, начисленные в текущем году за текущий	Пункт 2.3.2	Нет	П.3 Порядка №100	Об этом, в частности, упоминает Минтруда в письме от 26.01.2007 г. №49/13/155-07
3.4	Премии за выполнение особо важных и важных заданий	Пункт 2.3.2	Да	П.3 Порядка №100	Включаются в полной сумме, в том размере, в котором начислены (без уменьшения на удержания) и в том месяце, на который они приходятся согласно ведомости на зарплату (письмо Минтруда от 09.12.2011 г. № 1105/13/81-11)
3.5	Премии, выплаченные по специальным системам премирования, и премии, выплаченные по решению правительства носящие производственный характер	Пункт 2.3.2	Да	П.3 Порядка №100	Включаются в полной сумме, в том размере, в котором начислены (без уменьшения на удержания) и в том месяце, на который они приходятся согласно ведомости на зарплату (письмо Минтруда от 09.12.2011 г. № 1105/13/81-11)
3.6	Премии, выплаченные по специальным системам премирования и премии, выплаченные по решению правительства, как оплата за выполнение отдельных поручений (разового характера), не входящие в обязанности работника	Пункт 2.3.2	Нет	Пп. “а” п.4 Порядка №100	–
3.7	Разовые поощрения, не связанные с конкретными результатами труда (выплаты к юбилейным и памятным датам, дням рожденьям, за	Пункт 2.3.2	Нет	Пп. “и” п.4 Порядка №100	–

	многолетнюю и безупречную трудовую деятельность, др.)				
3.8	Премии за изобретения и рационализаторские предложения	Пункт 2.3.2	Нет	Пп. "Г" п.4 Порядка №100	–
3.9	Премии за содействие внедрению новой техники и технологии	Пункт 2.3.2	Нет	Пп. "Г" п.4 Порядка №100	–
3.10	Премии за сбор и сдачу лома черных, цветных и драгоценных металлов	Пункт 2.3.2	Нет	Пп. "Г" п.4 Порядка №100	–
3.11	Премии за сбор и сдачу на восстановление отработанных деталей машин, автомобильных шин	Пункт 2.3.2	Нет	Пп. "Г" п.4 Порядка №100	–
3.12	Премии за ввод в эксплуатацию производственных мощностей и объектов строительства, <i>кроме, указанных в стр.3.13</i>	Пункт 2.3.2	Нет	Пп. "Г" п.4 Порядка №100	–
3.13	Премии за ввод в эксплуатацию производственных мощностей и объектов строительства, <i>выплачиваемые работникам строительных организаций в составе премий за результаты хозяйственной деятельности</i>	Пункт 2.3.2	Да	Пп. "Г" п.4 Порядка №100	Включаются в средний заработок путем прибавления к заработку каждого месяца расчетного периода 1/12 вознаграждения в том случае, если премия рассматривается как такая, которая выплачена по итогам работы за год. В противном случае – включаются в полной сумме, в том размере, в котором начислены (без уменьшения на удержания) и в том месяце, на который они приходятся согласно ведомости на зарплату (письмо Минтруда от 09.12.2011 г. № 1105/13/81-11)
3.14	Стоимость бесплатно предоставленных работника акций	Пункт 2.3.2	Нет	Пп. "Б" п.4 Порядка №100	–
3.15	Средства, направленные на выкуп имущества работниками с момента их персонификации, стоимость имущества, распределяемого между членами коллектива при ликвидации (реорганизации предприятия)	Пункт 2.3.2	Нет	Пп. "Б" п.4 Порядка №100	–
3.16	Материальная помощь, имеющая систематический характер	Пункт 2.3.3	Нет	Пп. "Б" п.4 Порядка №100	Об этом также указано в письме Минтруда от 13.12.2005 г. № 694/13/84-05
3.17	Дотации на обеды, проезд	Пункт 2.3.4	Нет	Пп. "З" п.4 Порядка №100	–
3.18	Стоимость оплаченных предприятием путевок в санатории и дома отдыха	Пункт 2.3.4	Нет	Пп. "З" п.4 Порядка №100	–
3.19	Прочие выплаты социального характера в денежной и натуральной форме, не связанные с результатами труда и носящие персонифицированный (индивидуальный) характер	Пункт 2.3.4	Нет	Пп. "Б" п.4 Порядка №100	–
4. Выплаты, не входящие в фонд оплаты труда					
4.1	Пособие по временной нетрудоспособности	Пункт 3.2	Да	П.3 Порядка №100	Включаются в полной сумме, в том размере, в котором начислены (без уменьшения на удержания) и в том месяце, за который они осуществлены (письмо Минтруда от 09.12.2011

					г. № 1105/13/81-11)
4.2	Пособие по беременности и родам	Пункт 3.2	Да	П.3 Порядка №100	Включаются в полной сумме, в том размере, в котором начислено и в том месяце, в котором начислено согласно ведомости на зарплату (письмо Минтруда 17.06.2011 г. № 190/13/116-11)
4.3	Оплата первых пяти дней временной нетрудоспособности за счет средств работодателя	Пункт 3.3	Да	П.3 Порядка №100	Включаются в полной сумме, в том размере, в котором начислены (без уменьшения на удержания) и в том месяце, за который они осуществлены (письмо Минтруда от 09.12.2011 г. № 1105/13/81-11)
4.4	Пособие по уходу за ребенком до трех лет	Пункт 3.2	Нет	Пп. "е" п.4 Порядка №100	–
4.5	Несистематическая материальная помощь, помощь на лечение, на погребение	Пункт 3.31	Нет	Пп. "б" п.4 Порядка №100	–
4.6	Расходы на командировку (суточные, проезд, жилье) и переезд	Пункт 3.15	Нет	Пп. "в" п.4 Порядка №100	–
4.7	Суммы возмещения вреда, причиненного работнику увечьем или другим повреждением здоровья	Пункт 3.13	Нет	Пп. "й" п.4 Порядка №100	–
4.8	Доходы (дивиденды, проценты), начисленные по акциям трудового коллектива	Пункт 3.35	Нет	Пп. "к" п.4 Порядка №100	–
4.9	Стоимость бесплатно выданной спецодежды, спецобуви, других средств индивидуальной защиты, смывочных и обезвреживающих средств, молока, спецпитания	Пункт 3.19	Нет	Пп. "ж" п.4 Порядка №100	–
4.10	Прочие выплаты, не входящие в фонд оплаты труда	Пункт 3.1, 3.4 – 3.12, 3.14, 3.16–3.18, 3.20–3.30, 3.33,3.34	Нет	Пп. «а», «б», «д», «е» п.4 Порядка №100	–

Опубликовано: «Бухгалтерия», Сборник систематизированного законодательства, Вып.10, 2009 год

Средняя зарплата: основные принципы расчета Ирина ГУБИНА, редактор

Словосочетание «средняя зарплата» говорит само за себя. И для человека непосвященного может показаться, что рассчитать этот показатель проще простого. Однако для бухгалтера средняя зарплата достаточно часто становится источником учетных «мытарств». Ведь от определения средней зарплаты работника зависит очень много различных выплат, в том числе и таких, где сфера интересов предприятия пересекается со сферой интересов различных контролирующих органов и Фондов социального страхования. Поэтому в данном материале мы скажем об основных принципах подхода к определению средней зарплаты вообще, а также о том, как влияет на такой расчет изменения режима рабочего времени для предприятия, которое имеет место в настоящее время на многих предприятиях. Тем более, что теме средней зарплаты на страницах и «Бухгалтерии»³, и Сборников систематизированного законодательства было уделено достаточно много внимания.

От общего к среднему

На сегодняшний день законодательство не содержит такого определения такого термина как «средняя зарплата». В тоже время ссылки на расчет той или иной выплаты, исходя из среднего показателя зарплаты

³ См., в частности, спецвыпуск «Средняя зарплата – реальная оплата» // Бухгалтерия. – 2006. – №21 (прим. ред.)

присутствуют очень часто. Типичным формулировками и, соответственно, случаями, в которых необходимо исходить из средней зарплаты (иногда ее еще называют «средним заработком») являются такие⁴:

- ◆ случаи, в которых выплаты работнику проводятся **не ниже среднего** заработка;
- ◆ случаи, в которых работнику **выплачивается средний** заработок;
- ◆ случаи, в которых за работником **сохраняется средний** заработок.

Несмотря на достаточно большой перечень ситуаций, подпадающих под одну из названных категорий случаев, правила расчета средней зарплаты зависят от того, вида выплаты:

- ◆ относится ли данная выплата к **социальным пособиям** по всем видам общеобязательного государственного социального страхования (кроме пенсионного);
- ◆ является ли данная выплата **другим видом выплаты** (отличным от социального пособия), подпадающим под перечень случаев, в которых используется средний заработок.

Это деление на два вида расчета среднего заработка, во-первых, следует из законодательства, а, во-вторых, обусловлено наличие двух документов, определяющих порядок такого расчета: **Порядком №1266** и **Порядком №100**. первый из названных документов применяется для расчета социальных пособий, а второй, соответственно – во всех других случаях, когда идет речь о среднем показателе.

Несмотря на то, что подходы к такому расчету, в зависимости от его целей, отличаются (что, собственно и обуславливает наличие двух документов – двух Порядков), алгоритм расчета в целом совпадает.

Так, основными расчетными величинами, участвующими в расчете средней зарплаты в общем случае, являются:

- ◆ **расчетный период** – период времени, который принимается как базовый период, за который определяется средний заработок. Этот период измеряется как в днях (календарных или рабочих), так и в часах, а определяется суммированием дней (часов) расчетного периода за минусом дней (часов), которые в расчетный период не включаются;
- ◆ **суммарный заработок** (зарплата, начисленная за расчетный период) – сумма выплат, которая была осуществлена физическому лицу за расчетный период. Определяется показатель простым суммированием выплат за расчетный период, которые включаются в расчет среднего;
- ◆ **выплаты, включающиеся в расчет** – доход как выплаченный, так и начисленный работнику на протяжении расчетного периода, который удовлетворяет всем условиям соответствующего Порядка для включения в расчет среднего;
- ◆ **выплаты, не включающиеся в расчет** – доход как выплаченный, так и начисленный работнику на протяжении расчетного периода, который не удовлетворяет критериям включения в расчет среднего, либо должен быть исключен из расчета по правилам соответствующего Порядка;
- ◆ **средний показатель**, определяемый в результате деления суммарного заработка на продолжительность расчетного периода (среднедневная, среднечасовая зарплата);
- ◆ **оплачиваемый период** – период времени, за который проводится оплата по среднему. Измеряется в днях либо в часах;
- ◆ **сумма средней зарплаты, причитающаяся к выплате работнику** – величина, полученная как произведение среднего показателя (среднедневной, среднечасовой зарплаты) на величину оплачиваемого периода.

На основании приведенных показателей можно составить общую формулу расчета средней зарплаты:

Сумма средней зарплаты, к выплате (грн.)	=	Оплачиваемый период (дни, часы)	x	Суммарный заработок (грн.) Расчетный период (дни, часы)
---	---	--	---	--

Но как мы говорили в самого начала, несмотря на общность алгоритма расчета в каждом Порядке есть свои серьезные нюансы, о которых поговорим далее.

Средний – среднему рознь

Конечно же, в рамках одной статьи невозможно описать все нюансы расчета среднего заработка. Да мы и не ставим перед собой такую задачу. А вот показать существенные отличия в механизмах расчетов – вполне возможно.

Пожалуй, самыми главными выплатами, с которыми приходится работать бухгалтеру при расчете среднего заработка – это выплаты по листкам нетрудоспособности (больничные и пособия по беременности и родам) и отпускные.

⁴ Подробный перечень таких случаев см.: Вовченко С. Законодательство о средней зарплате // Бухгалтерия. – 2006. – №21. – С35–39 (прим. ред.).

Рассчитывая средний заработок по **Порядку №100** и по **Порядку №1266** необходимо учесть массу нюансов! Причем затрудняет эти расчеты целый ряд факторов как объективного, так и субъективного характера.

Во-первых, очень многие нюансы, касающиеся расчетов, не прописаны в Порядках. По некоторым из них существуют «классические» разъяснения уполномоченных ведомств (как правило, это Минтруда, к которому в случае с **Порядком №1266** присоединяется еще и ФСС по временной нетрудоспособности). Поэтому, очень часто случается так, что бухгалтера, для которых подобные расчеты – новый участок работы, совершают ошибки, просто из-за незнания какого-то «старого» разъяснения, которым в данном случае «по умолчанию» руководствуются все. Хотя это и не следует из норм соответствующего Порядка.

Пример 1. При расчете больничных в случае, если за месяц работнику была выплачена сумма зарплаты и сумма отпускных, которые в совокупности превышают максимальное ограничение, в суммарный заработок включается не сумма зарплаты, даже когда она меньше максимального ограничения, а сумма, рассчитанная пропорционально «весу» зарплаты в размере максимального ограничения (для конкретного месяца расчетного периода). Рассчитывается это, к примеру, так:

- ♦ сумма зарплаты за сентябрь 2009 года – 7000 грн.;
- ♦ сумма отпускных за сентябрь 2009 года – 5000 грн.;
- ♦ итого – 12000 грн.

В расчет больничных зарплата в полной сумме не включается, несмотря на то, что она меньше максимального ограничения (7000 грн. < 10035 грн.). В расчет включается только часть зарплаты, рассчитанная как часть зарплаты, приходящаяся на максимальное ограничение: 5854 грн. ($10035 \text{ грн.} : 12000 \text{ грн.} \times 7000 \text{ грн.}$).

А этот порядок расчета не оговорен в **Порядке №1266** вообще. Он присутствует лишь в письме Минтруда от 07.12.2001 г. (!) №20-503⁵.

Во-вторых, тексты Порядков не совершенны сами по себе, а зачастую (в основном, это касается **Порядка №100**). Поэтому даже при, казалось бы, стандартной ситуации, не совсем ясно, как поступать. И если на эту тему нет «известных» разъяснений, бухгалтер, принимая решения, по сути, ходит по минному полю.

Пример 2. **Порядок №100** до сих пор оперирует термином «материальная помощь», которая фигурирует в его тексте среди разовых выплат, как подлежащая исключению из расчета суммарного заработка (пп. «б» п.4 Порядка). Однако **Инструкция №5** (в отличие от действовавшей ранее Инструкции) выделяет два вида материальной помощи:

- ♦ помощь, входящая в ФОТ (систематическая) (пп.2.3.3 Инструкции №5);
- ♦ помощь не входящая в ФОТ (разовая) (п.3.31 Инструкции №5).

Если руководствоваться логикой, то можно исключать из расчета среднего лишь ту помощь, которая признана разовой. Но если руководствоваться разъяснениями Минтруда, то любую материальную помощь, независимо от ее включения или не включения в ФОТ, нужно исключать из расчета⁶.

В-третьих, практика руководства разъяснениями при расчетах достаточно часто приводит к тому, что эти разъяснения отменяют, либо ведомства меняют свою точку зрения на противоположную. Самый свежий пример – изменение позиции ФСС по временной нетрудоспособности относительно порядка расчета больничных при неполном рабочем времени (см. следующий раздел).

И таких примеров можно приводить очень много. Каждый из них лишь подтверждает тот факт, что, казалось бы, простой расчет на проверку оказывается весьма кропотливым и запутанным делом.

А бывает и так, что норма какого-то Порядка выступает в роли «мины замедленного действия». Она присутствует в этом порядке, ее никто не отменял, но в силу разных обстоятельств не доводилось с ней работать. И вот когда настает время «испытать» ее на практике, оказывается, что в механизм ее применения нужно вносить коррективы. Собственно, так и произошло с нормами обеих Порядков, которые касаются расчета среднего при неполном рабочем времени. Об этих моментах – наше дальнейшее повествование.

«Неполное» среднее

Изменение режима рабочего времени предприятия в определенных случаях оказывает существенное влияние на порядок расчета показателя средней заработной платы. В основном в условиях сложившейся экономической ситуации работодатели прибегают к варианту использования **неполного рабочего времени** (ст.56 **КЗоТ**).

Все зависит от того, какой вариант использования неполного рабочего времени выбирается предприятие:

- ♦ режим неполного рабочего дня;
- ♦ режим неполной рабочей недели.

Говоря о неполном рабочем времени, ст.56 **КЗоТ** упоминает о том, что такой режим рабочего времени не влечет за собой каких-либо ограничений объема трудовых прав работников. Однако это не означает, что,

⁵ Оплата труда и прочие выплаты работникам: Сборник систематизированного законодательства. – 2005. – Вып.5. – С.184 (прим. ред.).

⁶ См. письмо Минтруда от 13.12.2005 г. №694/13/84-05 // Отпуска: правовые, налоговые и бухгалтерские аспекты: Сборник систематизированного законодательства. – 2008. – Вып.5. – С.72 (прим. ред.).

проводя расчеты средней зарплаты, бухгалтер не должен руководствоваться нормами соответствующих Порядков. К тому же регламентировать специфику расчетов в условиях неполного рабочего времени взялись разьяснять Минтруда и ФСС по временной нетрудоспособности.

Об этих специфических моментах поговорим далее в контексте основных «средних» выплат.

Расчет больничных и пособий по беременности и родам. Для большинства предприятий расчетный период для таких выплат измеряется в *рабочих днях*. Поэтому, при переходе на неполное рабочее время прямое влияние на расчет оказывает *режим неполной рабочей недели*: количество отработанных дней расчетного (и/или оплачиваемого) периода сокращается, и автоматически сокращается сумма выплачиваемых пособий.

А вот когда речь идет о *неполном рабочем дне* с отработкой всех предусмотренных дней рабочей недели, номинально ничего не меняется. Поскольку расчет проводится в *рабочих днях*, и расчетный, и оплачиваемый период, измеренный в днях, остается тем же, как и до изменения режима рабочего времени. Правда, сокращается суммарный заработок (если речь идет об участии урезанной зарплаты в определении суммарного заработка) но фактические рабочие дни остаются.

Пример 3. Количество отработанных дней расчетного периода – 120, количество часов – 960. Суммарный заработок работника за расчетный период составил – 18560 грн. Таким образом, среднедневная зарплата составляет – 155 грн. (18560 грн. : 120 р.дн.), а среднечасовая – 19 грн. (18960 грн.: 960 р.ч).

Период, за который необходимо оплатить больничный (оплачиваемый период) приходится на время, когда предприятие перешло на режим неполного рабочего дня и вместо 40 часов в неделю, установлено 25 часов. Исходя из листа нетрудоспособности, оплате подлежит 5 рабочих дней временной нетрудоспособности (или 25 часов). При 100% коэффициенте страхового стажа выплате подлежит:

- ◆ при оплате больничного, исходя из среднедневной зарплаты – 775 грн. (155 грн. x 5 р.дн.);
- ◆ при оплате больничного, исходя из среднечасовой зарплаты – 475 грн. (19 грн. x 25 часов).

Первые пять дней нетрудоспособности подлежат оплате за счет средств работодателя.

О том, что в таком варианте расчета что-то «не чисто», обращали внимание бухгалтеры и обращались с вопросами в редакцию. Но поскольку **Порядок №1266** не предусматривает никаких корректировок расчетного периода в случае сокращения количества отработанных часов при неизменном количестве рабочих дней, рекомендовать проводить какие-либо пересчеты было необоснованно.

Однако помимо бухгалтеров заподозрил неладное с расчетом больничных и ФСС по временной нетрудоспособности. Его опасения были изложены в письме от 05.02.2009 г. №01-16-1447, в котором Фонд порекомендовал в случае перехода на неполный рабочий день проводить расчет больничных исходя из *среднечасовой*, а не среднедневной зарплаты, вопреки требованиям **Порядка №1266**, «в случаях, когда норма рабочего времени в расчетном периоде и в периоде, за который выплачивается пособие, разная». Хотя, отдавая должное Фонду, заметим, что замечание об отсутствии подобного требования в Порядке было сделано в письме. Свои рекомендации Фонд приводил «с целью предотвращения нецелевого использования средств Фонда». Кроме этого, в письме сообщалось, что соответствующие предложения об изменении норм **Порядка №1266** Фонд уже направил в Минтруда.

О нюансах переписки Фонда и Минтруда на эту тему широкой общественности стало известно, когда появилось очередное письмо Фонда, посвященное расчеты больничных в условиях неполного рабочего дня – письмо от 13.07.2009 г. №01-16-1447.

Как следует из его содержания, Минтруда не поддержал рекомендации Фонда и потребовал соблюдения норма **Порядка №1266** при расчете больничных: если предприятие не использует учет рабочего времени в часах, то и оснований для перехода на расчет среднечасовой зарплаты для больничных у него также нет. А значит в расчете больничных, даже при изменении режима работы на неполный рабочий день, все пока остается по-старому. Правда, теперь не совсем понятно, что же делать в этой ситуации тем предприятиям, которые воспользовались рекомендациями Фонда и, начиная с февраля 2009 года стали учитывать при расчете больничных отработанные часы. По логике, таким предприятиям необходимо провести пересчет «неправильно» плаченных больничных. Вот только никаких рекомендаций по этому поводу Фонд пока не дал. А значит, в этом случае осторожные бухгалтеры вряд ли будут что-либо пересчитывать.

Расчет отпускных. Как было замечено выше, изменение режима рабочего времени не влияет на объем трудовых прав, предоставляемый работнику. В случае с отпускными это означает, что при неполном рабочем времени (как дне, так и неделе) работник имеет право на ежегодный отпуск полной продолжительности.

А вот для расчета отпускных существует нюанс. Поскольку расчет отпускных при любом варианте учета рабочего времени осуществляется в календарных *днях*, на расчет отпускных повлияет изменения графика работы на *неполную рабочую неделю*. Однако этот факт, учитывается при расчете отпускных, в зависимости от того, что явилось *причиной такого изменения графика работы*. Как следует из норм абзаца шестого п.2 **Порядка №100**:

- ◆ если неполное рабочее время было установлено *по решению собственника предприятия*, независимо от желания работников (например, при невозможности обеспечить работников работой на протяжении нормальной длительности рабочего дня), из расчетного периода, помимо праздничных и нерабочих дней, установленных законодательством, исключаются еще и *рабочие* дни, на протяжении которых работник не работал при сокращенной рабочей неделе;

- ♦ если же неполное рабочее время было установлено работнику *по его желанию* (по семейным обстоятельствам и т.д.), то при определении расчетного периода вычитаются лишь общепринятые дни (праздничные и нерабочие). Те рабочие дни А дни, когда работник не работал в связи с собственным графиком работы, из расчета *не исключаются*.

Эту мысль подтверждает и Минтруда в ряде своих писем: от 21.07.97 г. №04-3022, от 25.05.2009 г. №249/13/84-09, от 21.05.2009 г. №279/13/84-09, от 07.08.2009 г. №472/13/84-09.

Пример 4. Суммарный заработок работника для расчета отпускных составил 24500 грн. Количество дней в расчетном периоде:

- ♦ общее количество – 365 к.дн.;
- ♦ праздничных и нерабочих – 10 к.дн. (ст.73 КЗоТ);
- ♦ неотработанные рабочие дни в связи с переходом на неполную рабочую неделю – 25 р.дн.

Дни отпуска, подлежащие оплате – 10 к.дн.

На основании приведенных данных, расчет отпускных будет зависеть от того, чем был вызван переход на неполную рабочую неделю:

- ♦ **742 грн.** (24500 грн. : (365 к.дн. – 10 к.дн. – 25 к.дн.) x 20 к.дн.), если переход был вызван решением собственника предприятия;
- ♦ **690 грн.** (24500 грн. : (365 к.дн. – 10 к.дн.) x 20 к.дн.), если переход был осуществлен по желанию работника.

Как видим, расчет средней зарплаты – величина очень «чувствительная» к различным нюансам трудовой деятельности. А значит, бухгалтеру всегда нужно проявлять предельное внимание при ее расчете⁷.

Письмо Министерства труда и социальной политики Украины от 07.12.2001 г. № 20-503

В соответствии с Порядком исчисления средней заработной платы (дохода) для расчета выплат по общеобязательному государственному социальному страхованию, утвержденным постановлением Кабинета Министров Украины от 26 сентября 2001 года № 1266, расчет страховых выплат по общеобязательному государственному социальному страхованию от несчастного случая на производстве и профессионального заболевания, приведших к утрате трудоспособности, и общеобязательному государственному социальному страхованию в связи с временной утратой трудоспособности и расходами, обусловленными рождением и погребением, осуществляется исходя из среднедневной заработной платы за отработанное время в расчетном периоде.

Согласно пункту 3 Порядка расчетным периодом считается период работы по последнему основному месту работы перед наступлением страхового случая, в течение которого застрахованное лицо работало и уплачивало страховые взносы или за него уплачивались страховые взносы.

Исходя из этого при исчислении средней заработной платы учитываются выплаты, начисленные застрахованному лицу за фактически отработанные рабочие дни. Выплаты за время, в течение которого работник не работал и ему сохранялся средний заработок в соответствии с действующим законодательством (рассчитанные в соответствии с постановлением Кабинета Министров Украины от 8 февраля 1995 года № 100), оплата простоя, часть материальной помощи (в размере прожиточного минимума), которая не облагается подоходным налогом с граждан и с которой не взимаются страховые взносы, не включаются в расчет средней заработной платы.

В случаях, когда работник часть месяца работал и часть месяца находился в отпуске (аналогично и выплаты в связи с сохранением заработной платы) и при этом страховые взносы были ограничены максимальной величиной (1600 грн.), в расчете средней заработной платы за фактически отработанное рабочее время учитывается заработная плата, соответствующая величине заработной платы, за которую уплачены страховые взносы, в пропорциональных размерах между видами начислений. Например, в одном месяце была начислена заработная плата за отработанное время в размере 800 грн.; оплата отпуска – 1200 грн.; [сумма, с которой уплачивались] страховые взносы, – 1600 грн. Количество отработанных дней – 10, количество рабочих дней по балансу рабочего времени – 21. Расчет: заработная плата, с которой уплачены страховые взносы, за один день согласно балансу рабочего времени- 76,19 грн. (1600 грн. : 21 дн.); заработная плата за отработанное время, с которой уплачены страховые взносы и которая включается в расчет средней заработной платы, – 761,90 грн. (76,19 грн. x 10 дн.).

Если в одном месяце начислены несколько видов выплат (должностной оклад, премия, материальная помощь и т. п.), включаемых в расчет средней заработной платы, и оплата отпуска, гособязательств, то можно в этом же случае сделать следующий расчет. Например, оплата отпуска составляет 2000 грн.; кроме того, начислены выплаты, включаемые в исчисление средней заработной платы, в сумме 2300 грн.; сумма

⁷ На эту тему см. также: Шаповал О. Расчет средней заработной платы при изменении режима работы // Бухгалтерия. – 2009. – №16. – С.51–53 (прим.ред.).

оплаты труда составляет 4300 грн. (2000 грн. + 2300 грн.), а страховые взносы уплачены с суммы 1600 грн. Определяем долю заработной платы, с которой уплачены страховые взносы, в начисленной заработной плате – 0,372 (1600 грн. : 4300 грн.). Учитываем соответствующую долю от заработной платы, включаемую в исчисление средней заработной платы, – 2300 грн. x 0,372 = 855,60 грн.

Лист Міністерства праці та соціальної політики України
від 13.12.2005 р. № 694/13/84-05

Відділ організації заробітної плати та удосконалення законодавства з оплати праці розглянув лист щодо правомірності включення до складу виплат, які враховуються при обчисленні середньої заробітної плати для оплати часу відпусток, суми матеріальної допомоги, що має систематичний характер (виплачується на підставі колективного договору) і включається до фонду оплати праці, та повідомляє.

Обчислення середньої заробітної плати для оплати часу відпусток проводиться відповідно до норм Порядку обчислення середньої заробітної плати, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 08.02.95 р. № 100 (далі – Порядок).

Пунктом 4 Порядку визначені виплати, які не включаються при обчисленні середньої заробітної плати у всіх випадках її збереження. Зокрема, підпунктом "б" пункту 4 Порядку визначено, що одноразові виплати, в тому числі матеріальна допомога, не враховуються під час обчислення середньої заробітної плати.

Виходячи з вищевикладеного, матеріальна допомога, яка виплачується працівникам підприємства відповідно до колективного договору, не враховується при обчисленні середньої заробітної плати для оплати часу відпусток.

**Заступник директора Департаменту –
начальник відділу Л. Колеснікова-Гузевата**

Лист Міністерства фінансів України
від 26.10.2011 р. № 31-08410-07-16/26368

Департамент податкової, митної політики та методології бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України на запит щодо відображення в бухгалтерському обліку розрахунків, пов'язаних з оплатою тимчасової непрацездатності працівників та виплат по вагітності та пологах з урахуванням змін, внесених [наказом Міністерства фінансів України від 31.05.2011 № 664 "Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку"](#), повідомляє.

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої [наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291](#), оплата працівникам перших п'яти днів непрацездатності, що здійснюється за рахунок коштів підприємства, відображається за дебетом рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності" і кредитом рахунку 66 "Розрахунки за виплатами працівникам".

Нарахування суми матеріального забезпечення – допомоги по тимчасовій непрацездатності та допомоги по вагітності та пологах, що здійснюється за рахунок Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, відображається за дебетом субрахунку 378 "Розрахунки з державними цільовими фондами" і кредитом рахунку 66.

Надходження грошових коштів на рахунок підприємства для виплати допомоги працівникам відображається за дебетом рахунку 31 "Рахунки в банках" і кредитом субрахунку 378, а виплата цієї допомоги працівникам відображається за дебетом рахунку 66 та кредитом рахунку 30 "Каса".

Пересчет НДФЛ

Вид пересчета	Обязательный	Добровольный
Норма НКУ	Пп.169.4.2 ст.169	Пп.169.4.3 ст.169
Кто проводит	Работодатель	Работодатель и/или налоговый агент
Что пересчитывается (какие доходы)	Зарплата и НСЛ (при ее наличии)	Любые начисленные доходы и суммы удержанного налога
Цель пересчета	Не указано	Уточнение правильности налогообложения

Методика проведения	С 01.01.11 г. по 06.08.11 г. – по усмотрению работодателя; С 06.08.11 г. по 30.06.12 г. – исходя из среднемесячного дохода с учетом положений третьего абзаца п.167.1 ст.167 НКУ; С 01.07.12 г. – с учетом положений второго абзаца п.167.1 ст.167 НКУ. Среднемесячный доход не определяется	<i>Методика отсутствует</i>
Когда проводится пересчет	1) по результатам отчетного налогового года при начислении зарплаты за последний месяц года; 2) при увольнении работника; 3) при отказе от НСЛ в последний месяц ее применения	За любой период и в любых случаях
Когда и как отражается в отчетности	<i>Не установлено</i>	<i>Не установлено</i>
Ответственность за не проведение	<i>Не установлено</i>	<i>Не установлено</i>

Формы сотрудничества предприятия и физических лиц - резидентов

Характеристика	Наемный работник	Физическое лицо без статуса СПД	Физическое лицо - СПД
Правовые аспекты			
Правовая база (чем регламентируются отношения)	КЗоТ	ГКУ	ГКУ, ХКУ
Формы взаимоотношений	трудовой договор; контракт	Трудовое соглашение*; Договор подряда; Договор предоставления услуг	Договор подряда; Договор предоставления услуг
<i>*Устаревшая юридическая конструкция. В соответствии с ГКУ – это подряд или услуги</i>			
Виды взаимоотношений	основное место работы; совместительство внешнее; совместительство внутреннее	–	–
Порядок оформления взаимоотношений	заявление работника; приказ о приеме на работу (форма №П-1); договор в письменном виде – в случаях, предусмотренных законодательством	Договор в письменном виде; Акты на выполненные работы (оказанные услуги) (поэтапно или в целом по договору)	Договор в письменном виде; Акты на выполненные работы (оказанные услуги) (поэтапно или в целом по договору)
Предмет договора	Трудовая деятельность	Для работ – конкретный результат; Для услуг – процесс	Для работ – конкретный результат; Для услуг – процесс
Обязанности физического лица	Подчинение внутреннему трудовому распорядку; Действия в рамках должностных инструкций	Выполнить работы (услуги) в соответствии с требованиями договора на собственный риск	Выполнить работы (услуги) в соответствии с требованиями договора на собственный риск
Обязанности работодателя	Организовать процесс труда, обеспечить безопасность труда, предоставить средства производства и необходимые материалы, а также создать условия	Работа (услуги) выполняются средствами исполнителя – физического лица. Использование материалов заказчика возможно по	Работа (услуги) выполняются средствами исполнителя – физического лица. Использование материалов заказчика возможно по

	для работы	договоренности сторон	договоренности сторон
Вид оплаты за труд	Заработная плата	Вознаграждение	Вознаграждение
Наличие гарантий и компенсаций, установленных законодательством (оплата больничных, отпускных, надбавки, связанные с работой в специфических условиях и т.д.)	Присутствуют. Работодатель несет ответственность за несоблюдение установленных норм законодательства	Отсутствуют. Отдельные выплаты компенсационного характера могут устанавливаться в договоре, но их обязательность не гарантирована законодательством	Отсутствуют. Отдельные выплаты компенсационного характера могут устанавливаться в договоре, но их обязательность не гарантирована законодательством
Возможность привлечения работника к ответственности за ущерб, причиненный предприятию	Применяется институт материальной ответственности. Возможно заключение договоров о полной материальной ответственности	Ущерб возмещается по нормам ГКУ. Институт материальной ответственности не применяется, договора о полной материальной ответственности не заключаются	Ущерб возмещается по нормам ГКУ. Институт материальной ответственности не применяется, договора о полной материальной ответственности не заключаются
Порядок налогообложения и исчисления взносов			
Налоговый учет у работодателя	Сумма начисленной зарплаты включается в налоговые расходы, исходя из их видов (ст.142 НКУ)	Сумма начисленного вознаграждения включается в налоговые расходы, в зависимости от их видов	Сумма начисленного вознаграждения включается в налоговые расходы, в зависимости от их видов
НДФЛ	Предприятие выступает налоговым агентом в отношении заработной платы и прочих доходов, начисленных и выплаченных физлицу. Начисленный (выплаченный) доход облагается по ставке: - 15% (17%) по «зарплатной» схеме для доходов в виде заработной платы; - 15% (17%) к сумме дохода при прочих видах начислений (п.164.6 НКУ)	<i>Предприятие выступает налоговым агентом. Начисленное вознаграждение облагается налогом по ставке 15% к сумме начисленного (выплаченного) дохода (за минусом ЕСВ для вознаграждений за работы и услуги) (п.164.6 НКУ)</i>	Предприятие не является налоговым агентом, если выплата связана с предпринимательской деятельностью физического лица, которая подтверждена документально (п.177.8 ст.177 НКУ – для СПД на общей системе)
Применение НСЛ	Применяется к заработной плате , если позволяет ее размер (при наличии соответствующих документов). Базовый порог применения НСЛ 2012 года – 1500 грн.	Не применяется к вознаграждению. Если одновременно выплачивается и зарплата, и вознаграждение, то при соблюдении необходимых условий НСЛ применяется к зарплате	Не применяется к вознаграждению. Если одновременно выплачивается и зарплата, то при соблюдении необходимых условий НСЛ применяется к зарплате (пп.169.2.3 ст.169 НКУ)
ЕСВ	Все выплаты, включенные в ФОТ, согласно Инструкции № 5 и не входящие в Перечень № 1170 являются объектом* для начислений и удержаний по «зарплатным» ставкам. Факт обложения выплаты	Вознаграждения за выполненные работы и услуги является объектом начислений (34,7%) и удержаний (2,6%)*	Вознаграждения не являются объектом начислений и удержаний в случае, если выплата связана с предпринимательской деятельностью (п.1 ч.1 ст.4 Закона о ЕСВ)

	НДФЛ не имеет значения. Больничные за счет работодателя и за счет ФСС являются объектом* для начислений (33,2%) и удержаний (2%)		
<i>*В пределах максимального ограничения</i>			

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА АДМІНІСТРАЦІЯ УКРАЇНИ ЛИСТ

від 01.04.2010 р. N 6584/7/23-4017/199

Про використання в роботі Методичних рекомендацій щодо перевірок достовірності формування валових витрат на оплату праці, утримання ПДФО, встановлення фактів виплат зарплати в "конвертах", виявлення працівників, трудові відносини з якими не оформлені належним чином

На сьогоднішній день наявне коло ризиків, пов'язаних з порядком формування валових витрат на оплату праці, утримання податку з доходів фізичних осіб, які мають неабиякий вплив на правильність визначення об'єкта оподаткування податку на прибуток, податку з доходів фізичних осіб - тому їм слід приділяти певну увагу при проведенні перевірок.

В зв'язку з цим Державна податкова адміністрація України розробила та направляє для використання в роботі Методичні рекомендації щодо перевірки достовірності формування валових витрат на оплату праці, утримання податку з доходів фізичних осіб, встановлення фактів виплат заробітної плати в "конвертах", виявлення працівників, трудові відносини з якими не оформлені належним чином.

Додаток

МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО ПЕРЕВІРКИ ДОСТОВІРНОСТІ ФОРМУВАННЯ ВАЛОВИХ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ, УТРИМАННЯ ПОДАТКУ З ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ, ВСТАНОВЛЕННЯ ФАКТІВ ВИПЛАТ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ В "КОНВЕРТАХ", ВИЯВЛЕННЯ ПРАЦІВНИКІВ, ТРУДОВІ ВІДНОСИНИ З ЯКИМИ НЕ ОФОРМЛЕНІ НАЛЕЖНИМ ЧИНОМ

Ці Методичні рекомендації розроблено відповідно до статті 8 Закону України від 04.12.90 р. N 509-XII "Про державну податкову службу в Україні" для застосування посадовими (службовими) особами органів державної податкової служби України при проведенні перевірок суб'єктів підприємницької діяльності - юридичних осіб, їх філій, відділень та інших відокремлених підрозділів (далі - суб'єкти господарювання, платники податку) щодо формування витрат на оплату праці, утримання податку з доходів фізичних осіб, встановлення фактів виплат заробітної плати в "конвертах", виявлення працівників, трудові відносини з якими не оформлені належним чином.

I. Перевірка правильності віднесення до складу валових витрат витрат на оплату праці та нарахувань на заробітну плату, що передбачені законодавством

I.1 Віднесення до складу валових витрат витрат на оплату праці

В ході проведення перевірки посадовим особам органів державної податкової служби слід використовувати такі документи:

- штатний розпис;
- трудові книжки;
- колективний договір;
- трудові договори (контракти, угоди), цивільно-правові договори;
- договори про матеріальну відповідальність (повну, колективну (бригадну));
- розрахункові відомості, платіжні відомості;
- таблиці обліку робочого часу тощо.

Відповідно до наказу Державної податкової адміністрації від 29.03.2003 р. N 143 "Про затвердження форми декларації з податку на прибуток підприємства та Порядку її складання" витрати на оплату праці відображаються у рядку 04.3 "Витрати на оплату праці".

Вид витрат	Стаття Закону N 334/94-ВР	Аналітичні відомості фінансового обліку	Форма фінансової звітності, код рядка
1	2	3	4
Витрати на оплату праці	П. 5.6 ст. 5, крім абзаців другого, третього пп. 5.6.2 п. 5.6, пп. 7.8.7 п. 7.8 ст. 7	Відомість аналітичного обліку витрат за Кт рахунків 66, 671 у кореспонденції з Дт рахунків 81, 85, 91, 92, 93, 94	Форма N 2, рядок 240, 040, 070, 080, 090. Форма N 2-м, рядок 100, 130.

Особливу увагу слід приділити співставленню інформації, яка міститься у штатному розписі, трудових книжках, в розрахункових (платіжних) відомостях, формі N 1ДФ.

Також, посадовим особам органу ДПС доцільно здійснювати співставлення показників відповідних рядків форми N 2 "Звіт про фінансові результати" з показниками р. 04.3 декларації з податку на прибуток (див. табл. 1).

Особливості визначення складу витрат на оплату праці врегульовано положеннями пп. 5.6.1 п. 5.6 ст. 5 Закону України 28.12.94 р. N 334/94-ВР "Про оподаткування прибутку підприємств" (далі - Закон N 334/94-ВР), яким, зокрема, встановлено, що з урахуванням норм п. 5.3 цього ж Закону до складу валових витрат відносяться витрати на оплату праці фізичних осіб, які знаходяться в трудових відносинах з таким платником податку, які включають витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати та інших видів заохочень та виплат, виходячи з тарифних ставок, у вигляді премій, винагород, відшкодувань вартості товарів (робіт, послуг), витрати на виплату авторських винагород та виплат за виконання робіт (послуг), згідно договорам цивільно-правового характеру, інші виплати в грошовій або натуральній формі, встановлені за домовленістю сторін.

При перевірці визначення валових витрат, пов'язаних з нарахуванням заробітної плати, слід враховувати наступні моменти.

По-перше, розглядаючи правильність віднесення витрат на оплату праці до складу валових витрат, слід враховувати, що встановлено певні обмеження на можливість формування валових витрат.

Так, не включаються до складу валових витрат:

- потреби, не пов'язані з веденням господарської діяльності, а саме: на організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку, придбання та розповсюдження подарунків (пп. 5.3.1 п. 5.3 ст. 5 Закону N 334/94-ВР);

- виплати винагород або інших видів заохочень пов'язаним з таким платником податку фізичним чи юридичним особам у разі, якщо немає документальних доказів, що таку виплату або заохочення було проведено як компенсацію за фактично надану послугу (відпрацьований час). За наявності зазначених документальних доказів віднесенню до складу валових витрат підлягають фактичні суми виплат (заохочень), але не більші ніж суми, розраховані за звичайними цінами (пп. 5.3.9 п. 5.3 ст. 5 Закону N 334/94-ВР);

- фінансування особистих потреб фізичних осіб, за винятком виплат, передбачених пунктами 5.6 і 5.7 статті 5, та в інших випадках, передбачених нормами Закону N 334/94-ВР (пп. 5.3.1 п. 5.3 ст. 5 Закону N 334/94-ВР);

- витрати на придбання, будівництво, реконструкцію, модернізацію, ремонт та інші поліпшення основних фондів та витрати, пов'язані з видобутком корисних копалин, а також з придбанням нематеріальних активів, які підлягають амортизації, згідно із статтями 8 і 9 та пп. 7.9.4 п. 7.9 ст. 7 Закону N 334/94-ВР (пп. 5.3.2 п. 5.3 ст. 5 Закону N 334/94-ВР).

По-друге, не всі виплати фізичним особам, які здійснюються згідно з трудовим законодавством, можуть бути віднесені до валових витрат, а лише витрати по особам, які знаходяться на момент виплати у трудових відносинах із платником податку. Прикладом сум, які не відносяться на валові витрати, хоча й мають ознаки трудових виплат, є суми виплат по регресним позовам осіб, які вже не працюють на підприємстві.

Додатково до зазначених вище витрат з оплати праці до складу валових витрат платника податку включаються обов'язкові виплати, а також компенсація вартості послуг, які надаються працівникам у випадках, передбачених законодавством, а також внески платника податку на обов'язкове страхування життя або здоров'я працівників у випадках, передбачених законодавством.

Крім того, до витрат на оплату праці згідно з пп. 7.8.7 п. 7.8 ст. 7 Закону N 334/94-ВР прирівнюються також витрати на виплату дивідендів на користь фізичних осіб (у тому числі нерезидентів) за акціями (іншими корпоративними правами), які мають статус привілейованих або інший статус, який передбачає виплату фіксованого розміру дивідендів або суми, яка є більшою ніж сума витрат, розрахована на будь-яку іншу акцію (корпоративне право), емітовану таким платником податку.

Відмічаємо, що у бухгалтерському обліку витрати на оплату праці регулюються нормами ПБО 16 "Витрати", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. N 318. Згідно з п. 23 цього ПБО до складу елемента "Витрати на оплату праці" включаються: заробітна плата за окладами й тарифами,

премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

В бухгалтерському обліку нарахування заробітної плати здійснюється за Кт рахунку 661 "Розрахунки за заробітною платою", отже - саме ці обороти слід використовувати як базу для визначення правильності формування витрат по заробітній платі. Однак з загального обороту по Кт 661 слід вираховувати обороти по проведеннях щодо операцій, зазначених у п. 5.3 ст. 5 Закону.

Також слід вираховувати соціальні виплати за рахунок інших джерел, встановлених законодавством (виплати лікарняних Дт 652 - Кт 661; виплати регресних позовів працівникам Дт 654 "За індивідуальним страхуванням" Кт 661), які можуть бути включені до валових витрат (повторно, вперше - під час нарахування таких соціальних відрахувань),

I.2 Віднесення до складу валових витрат нарахувань на заробітну плату, що передбачені законодавством

До даного виду валових витрат відносяться суми внесків:

- на обов'язкове державне пенсійне страхування, які регулюються Законом України "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування" від 09.07.2003 р. за N 1058-IV та іншими нормативними документами. У бухгалтерському обліку нарахування цього збору згідно з Планом рахунків відображується на рахунку 651 "Розрахунки за пенсійним забезпеченням";

- на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності. Даний вид страхування регулюється Законом України "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням" від 18.01.2001 р. за N 2240-III; Інструкцією про порядок надходження, обліку та витрачання грошових коштів Фонду соціального страхування по тимчасовій втраті працездатності, затвердженою постановою Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності 26.06.2001 р. N 16. У бухгалтерському обліку нарахування даного внеску згідно з Планом рахунків відображається на субрахунку 652 "Розрахунки за соціальним страхуванням";

- на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття. Даний вид страхування регулюється Законом України "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття" від 02.03.2000 р. за N 1533-III та Інструкцією про порядок обчислення і сплати внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття та обліку їх надходження до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття, яка затверджена наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 18.12.2000 р. за N 339. У бухгалтерському обліку нарахування цього внеску згідно з Планом рахунків відображається на субрахунку 653 "Розрахунки за страхуванням на випадок безробіття";

- на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності.

Даний вид страхування регулюється: Законом України "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності" від 23.09.99 р. за N 1105-XIV; Законом України "Про страхові тарифи на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності" від 22.02.2001 р. за N 2272-III та інші. У бухгалтерському обліку нарахування даного внеску відображається на субрахунку 656 "Розрахунки за страхуванням від нещасних випадків".

Наголошуємо, що при віднесенні до валових витрат суми зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування та внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування слід враховувати обмеження, визначені в підрозділі I.1 Методичних рекомендацій.

Посадові особи органу ДПС здійснюють співставлення показників відповідних рядків форми N 2 (N 2-м) з показниками р. 04.4 декларації з податку на прибуток (див. табл. 2).

Таблиця 2

Вид витрат	Стаття Закону N 334/94-ВР	Аналітичні відомості фінансового обліку	Форма фінансової звітності, код рядка
1	2	3	4
Витрати на страхові збори (внески) до фондів державного загальнообов'язкового страхування	Пп. 5.7.1 п. 5.7 ст. 5	Відомість аналітичного обліку витрат за Кт рахунків 651, 652, 653, 656, 671 у кореспонденції з Дт рахунків 23, 821, 85, 91, 92, 93, 949	Форма N 2, код рядка 250, 040, 070, 080, 090. Форма N 2-м, рядок 110

Відповідно до п. 24 ПБО 16 до складу елемента "Відрахування на соціальні заходи" включаються; відрахування на пенсійне забезпечення, відрахування на соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи.

В ході перевірки слід враховувати наступні норми чинного законодавства.

Відповідно до п. 1 та п. 2 ст. 1 Закону України від 26.06.97 р. N 400/97-ВР "Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування" платниками збору на обов'язкове державне пенсійне страхування є:

1) суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від форм власності, їх об'єднання, бюджетні, громадські та інші установи та організації, об'єднання громадян та інші юридичні особи, а також фізичні особи - суб'єкти підприємницької діяльності, які використовують працю найманих працівників;

2) філії, відділення та інші відокремлені підрозділи платників податку, зазначених у пункті 1 цієї статті, що не мають статусу юридичної особи, розташовані на території іншої, ніж платник зборів, територіальної громади.

Також статтею 2 вищезазначеного Закону передбачено, що об'єктом оподаткування є для платників збору, визначених пунктами 1 і 2 статті 1 вищезазначеного Закону, які мають найманих працівників, але не здійснюють витрат на оплату їх праці, - сума коштів, що визначається розрахунково як добуток визначеного законом мінімального розміру заробітної плати на кількість працівників такого платника збору, на яких здійснюється нарахування заробітної плати.

У випадках встановлення перевіркою фактів нарахування зазначених зборів у розмірах нижчих, ніж передбачені законодавством, працівник підрозділу, що очолює (здійснює) таку перевірку, не пізніше 10 днів з дня завершення перевірки забезпечує повідомлення про такі факти відповідних органів Пенсійного фонду України - стосовно збору на обов'язкове державне пенсійне страхування; органів фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування - стосовно внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування

І.3 Визначення суми внесків на довгострокове страхування життя, недержавне пенсійне забезпечення

Згідно з пп. 5.6.2 п. 5.6 ст. 5 Закону N 334/94-ВР до валових витрат платника податку включаються внески платника податку на обов'язкове страхування життя або здоров'я робітників у випадках, передбачених законодавством.

Так, якщо відповідно до договору довгострокового страхування життя або будь-якого виду недержавного пенсійного забезпечення платник цього податку сплачує за власний рахунок добровільні внески на страхування (недержавне пенсійне забезпечення) найманої ним фізичної особи, то такий платник податку має право віднести до складу валових витрат кожного звітного податкового періоду (наростаючим підсумком) суму таких внесків, яка сукупно не перевищує 15 відсотків від заробітної плати, нарахованої такій найманій особі протягом податкового року, на який припадають такі податкові періоди.

При цьому сума таких платежів не може перевищувати розмірів, визначених у пп. 6.5.1 п. 6.5 ст. 6 Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб" протягом такого податкового періоду, а саме: в межах місячного прожиткового мінімуму, встановленого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженої на 1, 4 та округленої до найближчих 10 гривень.

Посадові особи органу ДПС здійснюють співставлення показників відповідних рядків форми N 2 (N 2-м) з показниками р. 04.5 декларації з податку на прибуток (див. табл. 3):

Таблиця 3

Вид витрат	Стаття Закону N 334/94-ВР	Аналітичні відомості фінансового обліку	Форма фінансової звітності, код рядка
1	2	3	4
Витрати на довгострокове страхування життя, недержавне пенсійне забезпечення	Пп. 5.6.2 п. 5.6 ст. 5	Відомість аналітичного обліку витрат за Кт рахунку 654 у кореспонденції з Дт рахунків 23, 821, 85, 91, 92, 93, 949	Форма N 2, рядок 250, 040, 070, 080, 090. Форма N 2-м, рядок 110

Відповідно до п. 24 ПБО 16 до складу елемента "Відрахування на соціальні заходи" включаються внески на індивідуальне страхування, які обліковуються на рахунку 654 "Розрахунки за індивідуальним страхуванням".

II. Рекомендації щодо дій при встановленні фактів виплат заробітної плати в "конвертах", оформлення з найманими працівниками офіційно трудових відносин

З метою визначення повноти нарахування заробітної плати, а також повноти декларування податку з доходів фізичних осіб в обов'язковому порядку необхідно провести порівняльний аналіз даних бухгалтерського

та податкового обліку, що стосуються фонду оплати труда, розміру заробітної плати, чисельності працівників та здійснити такі дії.

1. Визначити питому вагу витрат на оплату праці в загальній сумі валових витрат (порівняти дані рядка 400 балансу "Забезпечення витрат персоналу", рядка 240 звіту про фінансові результати "Витрати на оплату праці" з даними податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум податку з доходу фізичних осіб, утриманого з них за формою N 1ДФ. Питома вага, нижча за середню по галузі, свідчить про наявність ризиків виплати зарплати в "конвертах".

2. Скласти список працівників по копіях трудових договорів (контрактів, угод), цивільно-правових договорів, трудових книжок з зазначенням дати прийняття та звільнення та порівняти його з даними форми N 1ДФ.

3. Провести аналіз наказів щодо встановлення робочого часу, в тому числі скороченого, порівняти з розрахунковими відомостями на заробітну плату та порівняти з отриманою від податкової міліції по результатах проведених опитувань найманих працівників інформацією щодо фактичного робочого часу.

4. Провести аналіз показників: розмір окладу (ставки), зазначеного у штатному розписі, трудових договорах (контрактах, угодах) з законодавчо встановленим розміром мінімальної заробітної плати, а також з фактично нарахованим та виплаченим розміром заробітної плати, зазначеним у розрахункових та платіжних відомостях. У разі встановлення фактів невідповідності нарахованої та виплаченої заробітної плати разом із залученими працівниками податкової міліції провести опитування найманих працівників щодо причин невідповідності або щодо фактичного розміру отриманої ними заробітної плати.

При цьому в ході проведення перевірки доцільно керуватися наступними нормами чинного законодавства.

Законом України "Про оплату праці" термін "заробітна плата" визначений як винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.

Як встановлено статтею 3 цього Закону, мінімальна заробітна плата - це законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю, нижче якого не може провадитися оплата за виконану працівником місячну, погодинну норму праці (обсяг робіт).

Згідно з пп. 5² п. 5 ст. 38 Бюджетного кодексу України розмір мінімальної заробітної плати визначається в Законі про Державний бюджет на відповідний рік.

Отже, розмір мінімальної заробітної плати встановлюється окремими законами. Зокрема, на даний час розмір мінімальної заробітної плати в сумі 869 грн. встановлено Законом України "Про встановлення прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати" від 20.10.2009 р. N 1646-VI.

5. Проаналізувати податкові розрахунки сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку за формою N 1ДФ, зокрема доходи, які одночасно нараховувалися (сплачувалися) найманим працівникам як за основним місцем роботи під ознакою "01", так і за ознакою "42" (дохід у межах підприємницької діяльності). В разі виявлення таких фактів необхідно вжити заходів по руйнуванню схеми ухилення від оподаткування шляхом визнання нікчемності правочину (зокрема, збору доказової бази щодо неможливості одночасного виконання посадових обов'язків та надання послуг, як суб'єкт підприємницької діяльності, по яких виплачувався дохід).

6. Здійснити огляд адміністративних (виробничих приміщень) на предмет виявлення працівників, які фактично приступили до роботи, але трудові відносини з якими не оформлені.

В даному випадку слід враховувати наступне.

Під "трудовим договором" в Кодексі законів про працю України розуміється угода між працівником і власником підприємства, установи, організації або уповноваженим ним органом чи фізичною особою, за якою працівник зобов'язується виконувати роботу, визначену цією угодою, з підляганням внутрішньому трудовому розпорядкові, а власник підприємства, установи, організації або уповноважений ним орган чи фізична особа зобов'язується виплачувати працівникові заробітну плату і забезпечувати умови праці, необхідні для виконання роботи, передбачені законодавством про працю, колективним договором і угодою сторін.

Особливості укладення трудового договору визначені статтею 24 КЗпП України, відповідно до якої трудовий договір укладається, як правило, в письмовій формі. Додержання письмової форми є обов'язковою умовою при укладенні трудового договору з фізичною особою.

При цьому трудовий договір вважається укладеним і у випадках, коли наказу чи розпорядження не було видано, але працівника фактично було допущено до роботи (стаття 24 КЗпП України).

Наголошуємо, що органи ДПС відповідно до п. 3 ст. 11 Закону України від 04.12.90 р. N 509-XII "Про державну податкову службу в Україні" мають право отримувати у платників податків (посадових осіб платників податків) пояснення з питань, що виникають під час перевірок та стосуються реалізації повноважень органів державної податкової служби, встановлених зазначеним та іншими законами України.

III. Контролюючі та правоохоронні органи, які здійснюють контроль за дотриманням вимог законодавства про оплату праці

Враховуючи те, що до функцій органів ДПС відноситься контроль за повнотою та своєчасністю сплати податків до бюджету, а питання дотримання законодавства про працю не віднесено до компетенції податкових

органів, до одночасного проведення перевірок платників податків доцільно залучати відповідні органи, які здійснюють контроль за дотриманням законодавства про оплату праці на підприємствах:

1. Державний департамент нагляду за додержанням законодавства про працю (Держнаглядпраці), який діє у складі Мінпраці

Держнаглядпраці, відповідно до покладених на нього завдань, здійснює контроль за дотриманням законодавства про працю та загальнообов'язкове державне соціальне страхування в частині забезпечення реалізації прав і гарантій працівників шляхом проведення перевірок роботодавців та робочих органів виконавчих дирекцій фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Посадові особи Держнаглядпраці, відповідно до пункту Положення про Державний департамент нагляду за додержанням законодавства про працю, затвердженого постановою КМУ від 18.01.2003 р. № 50, мають, зокрема:

- право безперешкодно в будь-який час без попереднього інформування з пред'явленням службового посвідчення відвідувати для перевірки додержання законодавства про працю та загальнообов'язкове державне соціальне страхування адміністративні і виробничі приміщення роботодавців;
- складати у випадках, передбачених законом, протоколи про адміністративні правопорушення, а також розглядати справи про такі правопорушення та накладати адміністративні стягнення згідно із законодавством.

Посадові особи Держнаглядпраці у разі порушення встановлених термінів виплати пенсій, стипендій, заробітної плати, виплата її не в повному обсязі, а також інші порушення вимог законодавства про працю мають право притягнути винних осіб до адміністративної відповідальності згідно зі статтею 41 Кодексу законів про адміністративні правопорушення.

2. Міліція

Правова основа діяльності міліції ґрунтується на нормах Закону України "Про міліцію". До основних обов'язків міліції згідно зі статтею 10 Закону України "Про міліцію" належить виявлення, запобігання, припинення та розкриття злочинів, вжиття з цією метою оперативно-розшукових та профілактичних заходів, передбачених чинним законодавством; прийом і реєстрація заяв й повідомлень про злочини та адміністративні правопорушення, своєчасний прийом по них рішень.

У разі якщо представники цих контролюючих та правоохоронних органів не залучалися до одночасного проведення перевірок, про встановлені факти порушень необхідно повідомити в термін не пізніше 10 днів з дня їх встановлення.

3. Крім того, про встановлені факти порушень законодавства про працю необхідно повідомляти органи прокуратури

Відповідно до статті 1 Закону України "Про прокуратуру" прокурорський нагляд за додержанням і правильним застосуванням законів Кабінетом Міністрів України, міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади, органами державного і господарського управління та контролю, Радою міністрів Автономної Республіки Крим, місцевими радами, їх виконавчими органами, військовими частинами, політичними партіями, громадськими організаціями, масовими рухами, підприємствами, установами і організаціями, незалежно від форм власності, підпорядкованості та приналежності, посадовими особами та громадянами здійснюється Генеральним прокурором України і підпорядкованими йому прокурорами.

Прокурор розглядає заяви і скарги про порушення прав громадян та юридичних осіб, крім скарг, розгляд яких віднесено до компетенції суду (стаття 12 Закону).

Предметом нагляду, згідно зі статтею 19 Закону України "Про прокуратуру", є контроль за дотриманням і застосуванням законів, що стосуються економічних, міжнаціональних відносин, охорони навколишнього середовища, митниці та зовнішньоекономічної діяльності.

При цьому, як визначено частиною другою цієї статті, перевірка виконання законів проводиться за заявами та іншими повідомленнями про порушення законності, що вимагають прокурорського реагування, а за наявності приводів - також з власної ініціативи прокурора. Прокуратура не підміняє органи відомчого управління та контролю і не втручається у господарську діяльність, якщо така діяльність не суперечить чинному законодавству.

Разом з тим слід зазначити, що нормами Кримінального кодексу України не передбачено застосування відповідальності за виплату заробітної плати в "конвертах".

МИНИМАЛЬНАЯ ЗАРАБОТНАЯ ПЛАТА

ПОНЯТИЕ МИНИМАЛЬНОЙ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

В соответствии со ст. 43 Конституции Украины вознаграждение, которое получает работник за свою работу, не должно быть менее определенного уровня, считающегося минимальным. Каждый имеет право на заработную плату не ниже величины, определенной законом.

Минимальной заработной платой согласно ст. 3 Закона Украины от 24.03.95 г. № 108/95-ВР "Об оплате труда" (далее - **Закон об оплате труда**) и ст. 95 **КЗоТ** является законодательно установленный размер заработной платы за простой, неквалифицированный труд, ниже которого не может производиться оплата за выполненную работником **месячную норму труда** (объем работ).

С 1 января 2010 года Законом Украины от 25.06.2009 г. № 1574-VI "О внесении изменений в некоторые законодательные акты Украины относительно почасовой оплаты труда" (далее - **Закон № 1574**) введены также государственные гарантии по **минимальной почасовой оплате труда**.

Поскольку минимальная заработная плата является государственной социальной гарантией, то ее применение в установленных законом размерах **является обязательным для любого работодателя**, в том числе для физических лиц, использующих наемный труд.

Установление размера минимальной заработной платы **относится к государственной сфере регулирования оплаты труда**. Согласно ст. 8 **Закона об оплате труда** государство осуществляет регулирование оплаты труда работников предприятий всех форм собственности путем установления размера минимальной заработной платы и других государственных норм и гарантий, установления условий и размеров оплаты труда руководителей предприятий, основанных на государственной и коммунальной собственности, работников предприятий, учреждений и организаций, которые финансируются, дотируются из бюджета, путем регулирования фондов оплаты труда работников предприятий-монополистов согласно перечню, определяемому КМУ, а также путем налогообложения доходов работников.

В соответствии со ст. 10 **Закона об оплате труда** **размер минимальной заработной платы устанавливается** Верховной Радой Украины по представлению КМУ не реже одного раза в год в законе о Государственном бюджете Украины и пересматривается в зависимости от изменения размера прожиточного минимума для трудоспособных лиц. При этом размер минимальной заработной платы **не может быть уменьшен** в случае уменьшения размера прожиточного минимума для таких лиц. Следует также обратить внимание, что согласно ч. 3 ст. 10 **Закона об оплате труда** изменения размера минимальной заработной платы иными законами Украины и нормативно-правовыми актами являются действующими **исключительно после внесения изменений в закон о Государственном бюджете Украины** на соответствующий год.

Определенное влияние на процесс пересмотра размера минимальной заработной платы имеют и генеральные соглашения, заключаемые между КМУ, всеукраинскими объединениями организаций работодателей и предпринимателей и всеукраинскими профсоюзами и профобъединениями. Так, согласно п. 2.3 Генерального соглашения на 2010 - 2012 годы предложения о размере минимальной заработной платы разрабатываются сторонами этого соглашения путем ведения переговоров. При этом в случае, если размер минимальной заработной платы в течение двух месяцев подряд будет составлять менее 35 % средней заработной платы в отрасли экономики, то стороны проводят переговоры о возможности пересмотра размера минимальной заработной платы.

С 1 января 2006 года в связи со вступлением в силу Закона Украины от 18.11.2004 г. № 2190-IV (далее - **Закон № 2190**) **структура минимальной заработной платы была существенно изменена**. До указанной даты размер минимальной заработной платы мог обеспечиваться всеми элементами фонда оплаты труда (оплата по должностному окладу (ставке), доплаты, надбавки, премии и пр.). **С 1 января 2006 года в минимальную заработную плату не включаются доплаты, надбавки, поощрительные и компенсационные выплаты**.

Таким образом, минимальная заработная плата должна обеспечиваться только минимальной тарифной ставкой (окладом) работника, а все иные доплаты, надбавки, премии начисляются работнику сверх такой минимальной тарифной ставки (оклада).

Исходя из этого, **в минимальную заработную плату не включаются:**

- доплаты за работу во внеурочное время (ст. 65, 106 и 107 **КЗоТ**);
- доплаты за работу с тяжелыми, вредными, особо вредными условиями труда (постановление КМУ от 21.02.2001 г. № 163 "Об утверждении Перечня производств, цехов, профессий и должностей с вредными условиями труда, работа в которых дает право на сокращенную продолжительность рабочей недели" и приказ Минтруда от 23.03.2001 г. № 122 "Об утверждении Порядка применения Перечня производств, цехов, профессий и должностей с вредными условиями труда, работа в которых дает право на сокращенную продолжительность рабочей недели");
- доплаты на работах с особыми природными географическими и геологическими условиями;
- доплаты на работах с условиями повышенного риска для здоровья;
- премии к юбилейным датам, за изобретения и рационализаторские предложения, материальная помощь.

Также следует обратить внимание на то, что в минимальную заработную плату **не включаются доходы**, выплачиваемые исходя из средней заработной платы во всех случаях ее сохранения, например, пособие в связи с временной нетрудоспособностью либо отпускные (дополнительно см. письмо Минздрава

от 29.09.2000 г. № 10.03.67/691). Поскольку эти выплаты осуществляются за периоды, в которых работник фактически не работал, исключать их из расчета минимальной заработной платы действительно логично, но та часть заработной платы, которая выплачивается за отработанный период, **должна быть не менее гарантированной действующим законодательством**, то есть рассчитана согласно коэффициенту отработанного времени, умноженному на минимальную заработную плату.

Законом № 2190 также была **отменена норма, согласно которой работодатели были обязаны проводить доплату до размера минимальной заработной платы**.

Поскольку такое понятие, как "доплата до уровня минимальной заработной платы", перестало существовать, то работодатель в случае, когда **работник отработал месячную норму**, обязан выплатить ему **основную заработную плату в размере не менее, чем размер минимальной заработной платы**.

Если же **работник не выполняет месячную норму труда**, то ему оплачивается фактически выполненная работа, однако и в этом случае оплата труда производится согласно действующему законодательству. При этом следует учитывать, что:

- при **работе в режиме неполного рабочего дня или неполной рабочей недели** соблюдение минимальных гарантий оплаты труда работников производится пропорционально отработанному времени либо в зависимости от выработки (подробнее см. тему **Неполное рабочее время**);
- **в случае невыполнения норм выработки по вине работника** оплата его труда в соответствии со ст. 111 КЗоТ производится в соответствии с объемом выполненной работы. Если же вина работника отсутствует, то при невыполнении норм выработки оплату проводят за фактически выполненную работу, но в этом случае месячная заработная плата не может быть менее 2/3 тарифной ставки установленного такому работнику разряда (оклада) (см. также письмо Минтруда от 10.01.2007 г. № 4/13/84-07).

Законом № 2190 изменен и порядок формирования тарифной системы оплаты труда. Согласно новой редакции ст. 6 **Закона об оплате труда** тарифная сетка формируется на основании **тарифной ставки работника I разряда, установленной в размере, который превышает законодательно установленный размер минимальной заработной платы**. До внесения изменений тарифная ставка работника I разряда устанавливалась в размере не ниже определенного генеральным (отраслевым) соглашением. При этом законом не установлено, на сколько (то есть на какую величину) тарифная ставка работника I разряда должна превышать размер минимальной заработной платы. Этот вопрос должен быть **урегулирован коллективным договором** с учетом норм генерального и отраслевых (региональных) соглашений.

Отметим, что генеральные соглашения между КМУ, всеукраинскими объединениями организаций работодателей и предпринимателей и всеукраинскими профсоюзами и профобъединениями в последние годы (например, см. п. 2.8 Генерального соглашения на 2008 - 2009 годы) предусматривали, что до введения размера минимальной заработной платы на уровне прожиточного минимума, установленного для трудоспособного лица, минимальная тарифная ставка работника I разряда в производственной сфере (за исключением бюджетных учреждений) должна быть установлена **не ниже 120 %** размера минимальной заработной платы. С 1 ноября 2009 года размер минимальной заработной платы был увеличен до уровня прожиточного минимума, установленного для трудоспособного лица, поэтому **с этого момента условие об установлении минимальной тарифной ставки работника I разряда не менее 120 % размера минимальной заработной платы не действует**.

В подтверждение к указанному следует отметить, что в Генеральном соглашении на 2010 - 2012 годы отсутствует норма о том, что минимальная тарифная ставка работника I разряда в производственной сфере должна устанавливаться не ниже 120 % размера минимальной заработной платы

Устанавливать на предприятии минимальные тарифные ставки (оклады) в размерах меньших, чем законодательно установленный размер минимальной заработной платы, законом **не допускается**.

Согласно ст. 14 **Закона об оплате труда** нормы коллективного договора, которые допускают оплату труда ниже, чем установлено генеральным, отраслевым или региональным соглашениями, но не ниже государственных норм и гарантий по оплате труда, могут применяться только временно на период преодоления финансовых трудностей предприятия, но **продолжительностью не более шести месяцев**.

МИНИМАЛЬНАЯ ПОЧАСОВАЯ ОПЛАТА ТРУДА

Законом № 1574 закреплены обязательства работодателей оплачивать труд работников не ниже определенного **минимального уровня за час работы**. Минимальная почасовая оплата труда распространяется на граждан, работающих у работодателей - юридических и физических лиц **на условиях почасовой оплаты труда**.

В связи с принятием данного закона размер минимальной заработной платы и размер минимальной почасовой ставки согласно ст. 10 **Закона об оплате труда** будет **ежегодно устанавливаться законом о Государственном бюджете**.

Порядок применения минимальной заработной платы в почасовом размере утвержден постановлением КМУ от 05.05.2010 г. № 330.

ПРО ВИЗНАЧЕННЯ ТА ЗАСТОСУВАННЯ МІНІМАЛЬНОЇ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ В ПОГОДИННОМУ РОЗМІРІ

**Постанова Кабінету Міністрів України
від 05.05.2010 р. № 330**

Відповідно до абзацу другого пункту 2 розділу II "Прикінцеві положення" Закону України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України стосовно погодинної оплати праці" Кабінет Міністрів України **ПОСТАНОВЛЯЄ:**

1. Установити, що:

1) мінімальна заробітна плата в погодинному розмірі встановлюється одночасно з встановленням розміру мінімальної заробітної плати на місяць відповідно до умов та порядку, передбачених статтями 9 і 10 Закону України "Про оплату праці";

2) мінімальна заробітна плата в погодинному розмірі визначається виходячи з розміру мінімальної заробітної плати на місяць та середньомісячної норми тривалості робочого часу за рік при 40-годинному робочому тижні;

3) після завершення переговорів представників професійних спілок, власників або уповноважених ними органів, які об'єдналися для ведення колективних переговорів і укладення генеральної угоди щодо мінімальної заробітної плати в місячному розмірі, Міністерство праці та соціальної політики розраховує мінімальну заробітну плату в погодинному розмірі та подає щороку до 10 серпня Міністерству фінансів пропозиції для включення до проекту державного бюджету на наступний рік мінімальної заробітної плати в погодинному розмірі;

4) підвищення мінімальної заробітної плати в погодинному розмірі не є підставою для збільшення нормованих завдань, установлених на годину праці.

2. Мінімальна заробітна плата в погодинному розмірі застосовується:

- на підприємствах незалежно від форми власності у разі встановлення у колективних договорах або за погодженням з профспілковими чи іншими органами, уповноваженими на представництво трудовим колективом, погодинної оплати праці із застосуванням відповідних нормованих завдань та обліку фактичного робочого часу;
- фізичними особами, які використовують найману працю з погодинною оплатою праці;
- в установах та організаціях, що фінансуються з бюджету, в разі прийняття Кабінетом Міністрів України рішення про встановлення працівникам погодинної оплати праці. Пропозиції щодо прийняття таких рішень вносить Міністерство праці та соціальної політики за ініціативою центральних та місцевих органів виконавчої влади і після консультацій з відповідними галузевими профспілками.

3. Установлення погодинної оплати праці не є підставою для скорочення нормальної тривалості робочого часу.

Прем'єр-міністр України М. АЗАРОВ

Виплати, пов'язані з трудовими відносинами з працівниками

№ з/п	Назва виплати	Код виплати	Норми ПКУ	Умови обкладання ПДФО	ЄВСС		Податкові витрати	
					нарахування	утримання	включення	Норма ПКУ
Зарплата, додаткові блага								
1	Заробітна плата, нарахована (виплачена) (основна, додаткова, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, ПКУ), крім сумм, зазначених у ряд.2 цієї табл..	101	Пп.14.1.4 8, ст.14, пп.164.2.1 ст.164	Так, обкладається вся нарахована сума	36,76% - 49,7%	3,6%	Так	П.142.1 ст.142
2	Частина зарплати, перерахована на пенсійний вклад або на рахунок учасника фонду банківського управління до 1 січня 2012 року відповідно до Закону України «Про проведення експерименту в житловому будівництві на базі холдингової компанії «Київмстбуд»	172	Пп.14.1.1 61, п.14.1.259 ст.14, п.4 підрозділ у 1 розділу ХХ	Ні, не обкладається та не включається до річної податкової декларації	36,76% - 49,7%	3,6%	Так	П.142.1 ст.142, п.143.2 ст.143
3	Додаткове благо (крім випадків, передбачених статтею 165 розділу IV Кодексу)	126	Пп.14.1.4 7 ст.14, Пп.164.2.17, п.164.5 ст.164,	Так, обкладається вся нарахована сума. При виплаті у негрошовій формі – із застосуванням «натуркоєфіцієнта»	36,76% - 49,7%**	3,6%**	Так	П.142.1 ст.142
*Для виплат, які включаються у фонд оплати праці згідно із Інструкцією № 5, та окремо не зазначені у Переліку № 1170								
Соціальні допомоги (за рахунок ФСС та роботодавців)								
4	Допомога по тимчасовій непрацездатності за рахунок роботодавця та за рахунок коштів фондів соціального страхування*	101	Пп.169.4.1 ст.169	Так, обкладається вся нарахована сума	33,2%	2%	так	П.142.1 ст.142

<i>* Включення лікарняних до заробітної плати здійснено ДПАУ у листах від 19.01.2011 р. № 697/6/17-0715¹; від 15.04.2011 р. № 4636/5/17-0716²</i>								
5	Допомога по вагітності та пологах	128	Пп.165.1.1 ст.165	Ні, не обкладається*	33,2%	2%	Не включається**	—
<i>*Цей висновок підтверджено листом Комітету ВРУ з питань податкової та митної політики від 23.02.2011 р. № 04-27/108³</i>								
<i>**Виплати здійснюється за рахунок ФСС з тимчасової непрацездатності в роботодавці не несуть відповідних витрат на її виплату</i>								
6	Вартість путівок на відпочинок, оздоровлення та лікування на території України, що їх надано за рахунок ФСС або профспілки	156	Пп.165.1.35 ст.165	Ні, не обкладається при наданні путівки на умовах, зазначених у пп.165.1.35 ст.165 ПКУ	Не нараховується	Не утримується	Не включається, оскільки не є витратами роботодавця	—
Страхові платежі								
7	Обов'язкове страхування платника податків, (крім виплат, зазначених у ряд.8 та 9 цієї таблиці)	132	Пп.165.1.5 ст.165	Ні, не обкладається	Не нараховується	Не утримується	Так, у сумі, що не перевищує 15% заробітної плати, нарахованої працівнику на протязі податкового року*	П.142.2 ст.142, п.140.1.6 ст.140, п.11 підрозділу 4 розділу XX
<i>*Згідно із п.11 підрозділу 4 розділу XX ПКУ обмеження у 15% діє до прийняття змін у законодавство про пенсійну реформу і є загальним для внесків роботодавця щодо обов'язкового страхування життя та недержавного пенсійного забезпечення. Див. також ряд.9 цієї таблиці</i>								

¹ Опубліковано: Бухгалтерія. – 2011. - № 8. – С.15 (прим. ред.).

² Опубліковано: Бухгалтерія. – 2011. - № 20. - С.44-45 (прим. ред.).

³ Опубліковано: Бухгалтерія. – 2011. - №9. – С.45 (прим. ред.).

8	ЕВСС, сплачений за рахунок роботодавця*	133*	Пп.165.1.6 ст.165	Ні, не обкладається	—	—	Так	П.143.1 ст.143
<i>*Згідно із листом ДПАУ від 12.05.2011 р. № 8882/6/17-0215⁴ інформація за даним кодом доходу не подається у формі № 1 ДФ до набуття чинності законом про спрямування частини нарахувань до накопичувального фонду⁵. Але у Єдиній базі податкових знань є відповідь на запитання, що такий код заповнюється</i>								
9	Страхові внески до накопичувального фонду, обов'язкові внески до недержавного пенсійного фонду та фонду банківського управління*:							
9.1	за рахунок роботодавця	134*	Пп.165.1.7 ст.165	Ні, не обкладається	Не нараховується	Не утримується	Так	П.143.2 ст.143
9.2	за рахунок працівника (як відрахування із зарплати)	134*	Пп.165.1.7 ст.165	Ні, не обкладається	Не нараховується	Не утримується	Ні	П.143.2 ст.143
<i>*До набуття чинності відповідним законодавством інформація про такий дохід не подається</i>								
10.1	Недержавне пенсійне страхування за рахунок роботодавця	125	Пп. «в» пп.164.2.16 ст.164	Не оподатковується сума, яка є найменшою з двох: 15% від заробітної плати працівника за звітний місяць або 1610 грн. (для умов 2013 року)*	Не нараховується. П.2 р.П Порядку №1170	Не утримується. П.2 р.П Порядку у №1170	Так, у сумі, що не перевищує 15% заробітної плати, нарахованої працівнику на протязі податкового року** *	П.142.2 ст.142, п.11 підрозділу 4 розділу ХХ
10.2	Довгострокове страхування життя	125	Пп. «в» пп.164.2.16 ст.164		Нараховується**	Утримується**		
<i>*Докладніше про це див.: Журавська І. Довгострокове страхування життя за рахунок роботодавця: податок на прибуток та ПДФО (Бухгалтерія, 2011 р., № 21, с.66–69)</i> <i>**До такого висновку прийшов ПФУ у листі від 30.03.2011 р. N 6174/03-30 (Бухгалтерія, 2011, №23)</i>								

⁴ Оpubліковано на с...цього номера (прим. ред.).

⁵ Докладніше про це див. також матеріал на с... цього номера (прим. ред.).

***Див. примітку до рядка 7 цієї таблиці								
Підзвітні суми								
11	Підзвітні суми, не повернуті вчасно*	118	Пп.164.2.11 ст.164, пп.165.1.1 ст.165, пп.170.9.1 ст.170, пп.164.5	Так, обкладається сума, повернута з порушенням строків, зазначених у пп.170.9.2 ст.170 із застосуванням «натуркоєфіцієнта»	Не нараховується. П.6 р.І Порядку №1170	Не утримується. П.6 р.І Порядку №1170	Так, у сумі документально підтверджених витрат	Пп.139.1.9 ст.139, пп.140.1.7 ст.140, п.170.9.1 ст.170
*Правила інформування щодо цього виду доходу зазначені ДПАУ у листі від 12.05.2011 р. № 8882/6/17-0215. ⁶								
Охорона праці								
12	Майно та харчування, надане у межах заходів щодо охорони праці	136	Пп.165.1.9 ст.165	Ні, не обкладається при наданні п. харчування згідно із нормами, майна у тимчасове користування згідно із законодавчо встановленими нормами*	Не нараховується. П.5 р.ІІ Порядку №1170	Не утримується. П.5 р.ІІ Порядку №1170	Так, у разі здійснення заходів, зазначених у Переліку у № 994**	п.140.1.1 ст.140
*Положення про порядок забезпечення працівників спеціальним одягом, спеціальним взуттям та іншими засобами індивідуального захисту, затверджене наказом Державного комітету України з промислової безпеки, охорони праці та гірничого нагляду від 24.03.2008 р. № 53 **Перелік заходів та засобів з охорони праці витрати на здійснення та придбання яких включаються до витрат, затверджений Постановою КМУ від 27.06.2003 р. № 994 ⁷								
Лікування та медичне обслуговування								

⁶ Див. виноску 4 (прим. ред.).

⁷ Опубліковано: Бухгалтерія . – 2011. - №17. – С.15 (прим. ред.).

13	Допомога на лікування, надана роботодавцем працівнику	143	Пп.165.1.19 ст.165	Ні, не обкладається без обмеження по сумі у разі дотримання вимог пп.165.1.19 ст.165 та документальног о підтвердження	Не нараховується. П.14 р.І Порядку №1170	Не утримується. П.14 р.І Порядк у №1170	Ні	Пп.142.1 ст.142
14	Обов'язкові профілактичні огляди	143	Пп.165.1.19 ст.165	документальног о підтвердження	Не нараховується	Не утримується	Так	пп.140.1.1 ст.140
15	Вакцинація працівників	143	Пп.165.1.19 ст.165		Не нараховується	Не утримується	Так	пп.140.1.1 ст.140
16	Допомога на лікування, надана працівнику через заклад охорони здоров'я	169	Пп.170.7.4 ст.170	Ні, не обкладається без обмеження по сумі у разі перерахування суми допомоги на заклад охорони здоров'я та документальног о підтвердження сум	Не нараховується. П.14 р.І Порядку №1170	Не утримується. П.14 р.І Порядк у №1170	Ні	Пп.142.1 ст.142
Матеріальна та фінансова допомога								
17	Нецільова благодійна допомога:							
17.1	у сумі сукупно на рік у розмірі 1610 грн. (для умов 2013 року)*	169	Пп.170.7.3 ст.170	Ні, не обкладається	Не нараховується. П.14 р.І Порядку №1170	Не утримується. П.14 р.І Порядк у №1170	Ні	Пп.142.1 ст.142
17.2	У сумі, що перевищує показник, зазначений у ряд.17.1	126**		Обкладається				

***ПКУ** не встановлює для надавача допомоги обов'язку контролю за сумами допомоги, наданими іншими особами. У разі перевищення оподаткованої суми, кінцеве оподаткування здійснюється за результатами річного декларування доходу отримувачем

****Застосування цього коду** рекомендовано у Єдиній базі податкових знань

18	Допомога на поховання від працедавця на поховання працівника (колишнього працівника)	146	Пп. «б» пп.165.1.2 2 ст.165	Ні, не обкладається у межах 3000 грн. Сума перевищення оподатковується кінцево під час виплати у загальному порядку	Не нараховується. П.14 р.І Порядку №1170	Не утримується. П.14 р.І Порядку №1170	Ні	п..142 .1 ст.142
19	Сума поворотної фінансової допомоги, надана платнику податку	153	Пп.165.1. 31 ст.165	Ні, не обкладається	Не нараховується. П.13, 14 р.І Порядку №1170	Не утримується. П.13, 14 р.І Порядку №1170	Ні	п..135 .5.5 ст.135
Навчання працівників (підготовка, перепідготовка кадрів, підвищення кваліфікації)								
20.1	Вартість підготовки чи перепідготовки платника податку в українських вішах, у сумі, яка у 2013 році не перевищує 1610 грн. за кожний повний та неповний місяць навчання	145	Пп.165.1. 21 ст.165	Ні не обкладається	Не нараховується. П.9, 11 р.ІІ Порядку №1170	Не утримується. П.9, 11 р.ІІ Порядку №1170	Так, при дотриманні умов, встановлених пп.140. 1.3 ст.140	Пп.140. 1.3 ст.140
20.2	Вартість підготовки чи перепідготовки платника податку на інших умовах, ніж зазначені у ряд.20.1 цієї таблиці	126	Пп.165.1. 21 ст.165	Обкладається з натуральним коефіцієнтом				

21	Витрати роботодавця у зв'язку з підвищенням кваліфікації (перепідготовкою)	158	Пп.165.1.37 ст.165	Ні, не обкладається, незалежно від суми, у випадках, коли заходи щодо підвищення кваліфікації (перепідготовки) передбачено законом	Не нараховується. П.9, 11 р.П Порядку №1170	Не утримується. П.9, 11 р.П Порядк у №1170	Так, при дотриманні умов, встановлених п..140.1.3 ст.140	Пп.140.1.3 ст.140
Безоплатне надання (подарунки, відзнаки, натуральні виплати, передбачені законодавством)								
22	Вартість безоплатно наданого вугілля в обсягах та за переліком професій, що встановлюються Кабінетом Міністрів України	144	Пп.165.1.20 ст.165	Ні, не обкладається	Не нараховується. П.1 р.П Порядку №1170	Не утримується. П.1 р.П Порядк у №1170	Так	п.. «Г» п..138.10.6 ст.138
23	Вартість орденів, медалей, знаків, кубків, дипломів, грамот та квітів	159	Пп.165.1.38 ст.165	Ні, не обкладається при наданні зазначених цінностей на будь-яку суму при дотриманні умов, зазначених у п..165.1.38 ст.165 ПКУ	36,76% - 49,7%. ФОТ, п..2.3.3 Інструкції № 5	3,6%. ФОТ, п..2.3.3 Інструкції № 5	Так	П.142.1 ст.142
24.1	Вартість дарунків (призів), що не перевищує 573,50 грн. на місяць (у 2013 році), крім грошових коштів	160	Пп.165.1.39 ст.165	Ні, не обкладається	36,76% - 49,7%. ФОТ, пп.2.3.3 Інструкції № 5	3,6%. ФОТ, Пп.2.3.3 Інструкції № 5	Так	П.142.1 ст.142
24.2	Вартість дарунків (призів), що перевищує 573,50 грн. на місяць (у 2013 році), в т.ч. грошові кошти у будь-яких сумах	126*	Пп.165.1.39 ст.165	Обкладається із застосуванням натурального коефіцієнта				
*Застосування цього коду пропонується у Єдиній базі податкових знань								

25	інші доходи	127	Пп.164.2. 18 ст.164, Пп.165.1. 49 ст.165	Так, обкладаються у загальному порядку, якщо не зазначені як такі, що не оподатковуються	Нараховує ться для виплат, які належать до ФОТ згідно із Інструкці єю № 5	Утримує ться, для виплат, які належат ь до ФОТ згідно із Інструк цією № 5	Так, для виплат передб ачених трудо вим або колект ивним догово ром	П.142.1 ст.142
----	-------------	-----	---	--	--	--	---	-------------------

Таблиця 2. Виплати, не пов'язані із трудовими відносинами (цивільно-правові відносини, профспілкові виплати, інш.)

Таблиця 2. Виплати, не пов'язані з трудовими відносинами (державні пенсії, пенсії за вислугу, пенсії за вітальні, пенсії за старосту, пенсії за інвалідністю, пенсії за втрату годувальника, пенсії за втрату кормильця, пенсії за втрату чоловіка, пенсії за втрату матері, пенсії за втрату батька, пенсії за втрату сина, пенсії за втрату дочки, пенсії за втрату брата, пенсії за втрату сестри, пенсії за втрату діда, пенсії за втрату бабусі, пенсії за втрату дядька, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за втрату тещі, пенсії за втрату свекрухи, пенсії за втрату свекра, пенсії за в									
--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

2	Дохід, виплачений самозайнятій особі, що не є платником єдиного податку	157	ст.177 та 178	Ні, не обкладається у разі наданні підтвердних документів, зазначених у п.177.8 ст.177 та 178.5 ст.178 ПКУ	Не нараховується, у разі виплат у межах підприємницької діяльності	Не нараховується, у разі виплат у межах підприємницької діяльності	Так, при дотриманні зв'язку із господарською діяльністю	Пп.138.12.2 ст.138
3	Дохід, виплачений самозайнятій особі, що є платником єдиного податку	157	пп.165.1.3 6 ст.165	Ні, не обкладається у разі наданні підтвердних документів*	Не нараховується, у разі виплат у межах підприємницької діяльності	Не нараховується, у разі виплат у межах підприємницької діяльності	Так, у разі наданні послуг з інформації	Пп.139.1.12 ст.139
*Перелік підтвердних документів на даний час регулюється не нормами ПКУ , а листами ДПАУ, зокрема від 05.04.2011 р. №4133/5/17-0716 ⁸								
Виплати за цивільно-правовими договорами								
4	Виплати відповідно до умов цивільно-правового договору за виконані роботи, надані послуги	102	пп.164.2.2 ст.164	Так, обкладається вся нарахована сума	34,7%	2,6%	Так, якщо роботи (послуги) пов'язані із господарською діяльністю	П.142.1 ст.142

⁸ Оpubліковано: Бухгалтерія. – № 21. – 36 (прим. ред.).

5	Виплати відповідно до умов цивільно-правового договору, інші, ніж зазначені у <i>ряд.4 цієї табл.</i>	102	пп.164.2.2 ст.164	Так, обкладається вся нарахована сума	Не нараховується	Не утримується	Так, якщо виплати пов'язані із господарською діяльністю	П.142.1 ст.142
Продаж майна								
6	Дохід від продажу (обміну) нерухомого майна	104	Пп.164.2.4 ст.164, ст.172	Так, обкладається	Не нараховується	Не утримується	Так, якщо операція придбання, пов'язані із господарською діяльністю	Пп.138.12.2 ст.138
7	Дохід від продажу (обміну) рухомого майна	105	пп.164.2.4 ст.164, ст.173	Так, обкладається	Не нараховується	Не утримується	Так, якщо операція придбання, пов'язані із господарською діяльністю	Пп.138.12.2 ст.138

8	Доходи від продажу сільськогосподарської продукції (включаючи продукцію первинної переробки)	148	Пп.165.1.24 ст.165	Ні, не обкладається у разі пред'явлення довідки, затвердженої ДПАУ та дотриманні вимог щодо продукції, встановлених пп.165.1.24 ст.165	Не нараховується	Не утримується	Так, якщо операція придбання, пов'язана із господарською діяльністю	Пп.138.12.2 ст.138
9.1	Доходи від здавання вторинної сировини та побутових відходів, крім відходів, зазначених у ряд.9.2	149	Пп.165.1.25 ст.165	Ні, не оподатковується	Не нараховується	Не утримується	Так, якщо операція придбання, пов'язана із господарською діяльністю	Пп.138.12.2 ст.138
9.2	Доходи від здавання брухту чорних та кольорових металів	127	Пп.165.1.25 ст.165	Так, оподатковується підчас виплати доходів				
Пасивні доходи (оренда, роялті, дивіденди)								
10	Дохід від оренди нерухомого майна	106	пп.164.2.5 ст.164, п.170.1 ст.170	Так, обкладається	Не нараховується	Не утримується	Так, якщо операція придбання, пов'язана із господарською діяльністю	Пп.138.12.2 ст.138

11	Дохід від оренди рухомого майна	102	пп.164.2.2 ст.164	Так, обкладається вся нарахована сума	Не нараховується	Не утримується	Так, якщо оренда пов'язана із господарською діяльністю	П.153.7 ст.153
12	Дивіденди у вигляді акцій, які не змінюють участі (часток) у статутному капіталі	142	Пп.165.1.18 ст.165	Ні, не обкладається при дотриманні умов, зазначених у пп..165.1.18 ст.165 ПКУ	Не нараховується	Не утримується	Ні, не включаються	П.153.3 ст.153
13	Дивіденди, крім тих, що зазначені у ряд.12 цієї табл.	109	Пп.164.2.8 ст.164, п.170.5 ст.170	Так, обкладається	Не нараховується	Не утримується	Ні, не включаються	П.153.3 ст.153
14	Роялті, у тому числі одержувані спадкоємцями	103	Пп.164.2.3 ст.164.2, п.170.3 ст.170	Так, обкладається вся нарахована сума	Не нараховується	Не утримується	Так, при дотриманні вимог п.140.1.2 ст.140 ПКУ	Пп.140.1.2 ст.140
Списання заборгованості								
15	Заборгованість за укладеним цивільно-правовим договором, за якою минув строк позовної давності	107	Пп.164.2.7 ст.164	Так, обкладається сума, що перевищує 536,50 грн. (у 2012 році)*	Не нараховується	Не утримується	Так, якщо під заборгованість було створено резерв	Пп.14.1.11 ст.14, пп. "Г" пп.138.10.6 ст.138

<i>*Податковий агент лише інформує про таку заборгованість. Фізична особа самостійно сплачує податок з таких доходів і вказує їх у річній декларації</i>								
16	Заборгованість, яка анульована за рішенням кредитора, за якої не минув строк позовної давності	126	Пп. "Д" пп.164.2.1 7 ст.164	Так, обкладається вся анульована сума*	Не нараховується	Не утримується	Ні, не відноситься до спливу строку позовної давності	Пп.14.1. 11 ст.14, пп. "Г" пп.138. 10.6 ст.138
<i>*Див. примітку до ряд.16 цієї таблиці</i>								
Інші виплати								
17	Сума майнового та немайнового внеску до статутного фонду в обмін на такі корпоративні права	178	Пп.165.1. 44 ст.165	Ні, не оподатковується	Не нараховується	Не утримується	У разі внеску у вигляді основних засобів, операції порівнюються до придбання	Пп.146. 17.2 ст.146
18	Виплати чи відшкодування, які здійснюються професійними спілками своїм членам (крім зарплати та виплат по договорам ЦПХ)	167	Пп.165.1. 47 ст.165	Ні, не обкладається, у разі, якщо сукупна сума виплати на рік становить 1320 грн. (у 2011 році) і здійснюється у розмірах і на цілі, встановлені загальними зборами членів профспілки	Не нараховується	Не утримується	—	—