

Н. В. Шульга, ст. викладач,
Херсонський економічно-правовий інститут

ІНДЕКСАЦІЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ: ПОРЯДОК ВІДОБРАЖЕННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

Заробітна плата у ринкових умовах досить часто виступає єдиним джерелом доходу громадян. Держава задля забезпечення нормальних умов існування та соціального захисту найманих працівників надає значну кількість гарантій і компенсацій в оплаті праці, однією із яких є індексація заробітної плати.

Індексація пов'язана з інфляційними процесами у країні і направлена на доведення рівня номінальної (нарахованої) зарплати до її реального рівня під впливом зростання цін.

«Індексаційне» законодавство досить «молоде» і на даний момент ще має певні суперечності та проріхи, які доставляють бухгалтерам-практикам деякий клопіт. Одразу хочеться зауважити, що процес індексації є зайво трудомісткий і потребує значної затрати часу і великої кількості арифметичних розрахунків (особливо для середніх та великих підприємств із постійним рухом персоналу).

Отже, у зв'язку із прийняттям Закону України «Про індексацію грошових доходів населення» від 06.02.2003 р. № 491-IV (далі — Закон про індексацію) та розробленим у відповідності з ним Порядком проведення індексації грошових доходів населення, затвердженим постановою КМУ від 17.07.2003 р. № 1078 (далі — Порядок № 1078) механізм нарахування заробітної плати періодично може включати такий елемент — як індексацію зарплати.

Сформулюємо основні правила проведення індексації:

1. Її зобов'язані проводити всі роботодавці;
2. Необхідність у проведенні індексації не залежить від розміру нарахованого громадянам доходу, а також від своєчасності його виплати;
3. Індексації підлягають грошові доходи громадян, отримані в гривнях на території України і ті, що не мають разового характеру, а саме пенсії, стипендії, оплата праці найманих працівників (включаючи також компенсаційні виплати, що мають постійний характер), допомога по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку, допомога по безробіттю, інші суми виплат, що здійснюються відповідно до законодавства про загальнообов'язкове державне соціальне страхування та деякі інші виплати.
4. Суми індексації грошових доходів виплачуються за рахунок джерел з яких здійснюються відповідні грошові виплати населенню.

Індексації підлягають як доходи за основним місцем роботи, так і за сумісництвом чи договором цивільно-правового характеру в межах законодавчо встановленого розміру прожиткового мінімуму, діючого на момент індексації на всіх місцях роботи.

Працюючим пенсіонерам в першу чергу індексується сума оплати праці, про що повідомляється органам Пенсійного фонду. Органи ПФУ на основі наданої довідки здійснюють індексацію пенсій у межах прожиткового мінімуму, але з урахуванням проіндексованої зарплати.

У практиці виникають ситуації, коли працівник підприємства — застрахована особа, що знаходиться у відпустці по догляду за дитиною, продовжує працювати і отримує заробітну плату за місцем виплати допомоги. Щодо цього питання, у листі від 12.09.03 р. Мінпраці та соціальної політики України вказується, що працюючим матерям з неповним робочим часом, які зайняті доглядом за дитиною до досягнення нею трирічного віку, у першу чергу індексується сума оплати праці за основним місцем роботи, а потім сума допомоги. На нашу думку ця позиція помилкова, оскільки такі висновки суперечать ст. 9 Закону про індексацію, якою встановлено, що, якщо доход, виплачується одним підприємством, установою, організацією, а формується із різних джерел, то сума додаткового доходу від індексації виплачується за рахунок кожного джерела пропорційно його частці у загальному доході.

Порядок індексації доходів встановлює спеціальні правила індексації доходів за неосновним місцем роботи для запобігання подвійної індексації. Згідно з п. 7 цього документу при роботі за сумісництвом індексації підлягає частина доходів працівника, що не перевищує прожиткового мінімуму, з урахуванням проіндексованої заробітної плати за основним місцем роботи. Отже, у цьому випадку індексується частина доходів, яка дорівнює різниці між прожитковим мінімумом і проіндексованою заробітною платою за основним місцем роботи. Для цього, в бухгалтерію підприємства, де працює сумісник, подається довідка з основного місця роботи.

Аналогічні правила встановлені для індексації доходів працюючих студентів та учнів денних відділень. Заробітна плата за місцем їх роботи індексується на підставі довідки з місця їх навчання про розмір стипендії, тобто стипендія індексується першочергово.

Звернемо увагу, що досі спірним питанням щодо індексації доходів громадян є відпускні працівникам. У листі Мінпраці України від 30.10.2003 р. № 024—130 відмічається, що усі виплати, обчислені виходячи із середньої заробітної плати, у тому числі за час щорічної та додаткової відпустки, індексації не підлягають, але при визначенні їх розміру сума індексації враховується як складова частина оплати праці. Звертаємо увагу, що такі висновки не впливають не із Закону про індексацію, ані з Порядку індексації.

Навпаки, згідно зі ст. 6 Закону про індексацію індексації підлягає заробітна плата без будь-яких застережень, а відпускні є складовою фонду оплати праці. Логіка Мінпраці, мабуть, у тому, що відпускні розраховуються вже з урахуванням сум проіндексованих доходів, а отже це може призвести до подвійної індексації.

5. Не підлягають індексації доходи, вказані в п.3 Порядку індексації. Зокрема, до них відносять доходи від передачі майна в оренду, оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів пра-

цедавця, допомога за тимчасовою непрацездатністю, допомога у зв'язку з вагітністю і пологами, одноразова допомога при народженні дитини, допомога на поховання та деякі інші, що мають разовий характер.

6. Індикації підлягають грошові доходи населення у межах прожиткового мінімуму, встановленого для відповідних соціальних та демографічних груп населення, тобто у тій частині суми доходу, яка не перевищує прожитковий мінімум (п. 4 Порядку індексації).

7. Індикація повинна проводитись по кожному працівнику окремо, тобто персоніфіковано. Вважаємо, що для бухгалтерів, бажаних законними способами оптимізувати для себе і свого підприємства процедуру індексації доходів своїх працівників, це найбільш прийнятний варіант ведення відповідного обліку. Хоча можливі і ситуації, за яких на підприємстві може застосовуватись загальний коефіцієнт індексації, але це скоріш, виключення, ніж правило.

Визначальними у даному питанні є місяць прийняття працівника на роботу і місяць підвищення йому заробітної плати, які у відповідності з нормами Порядку індексації є так званими базовими. Індикація доходів за такі місяці не здійснюється. А увесь механізм проведення відповідних розрахунків починається заново. Відповідно, тим бухгалтерам, які вибрали для свого підприємства режим законної оптимізації процедури проведення індексації доходів, достатньо лише правильно вибрати відповідний місяць, у якому необхідно здійснити підвищення заробітної плати, і тоді зникають всі «індексаційні» ускладнення.

Розглянемо тепер механізм індексації заробітної плати, який включає вирішення трьох питань (табл. 1):

- умови здійснення індексації зарплати;
- період індексації зарплати працівника;
- розрахунок коефіцієнту індексації.

Таблиця 1

МЕХАНІЗМ ІНДЕКСАЦІЇ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ

Елементи механізму	Характеристика та пояснення у відповідності із Законом про індексацію та Порядком № 1078
Умови здійснення індексації зарплати	Проведення індексації заробітної плати найманих працівників відбувається у випадку, якщо величина індексу споживчих цін перевищила межу індексації, встановлену у розмірі 101%. Індекс споживчих цін для проведення індексації (далі — індекс споживчих цін) розраховується наростаючим підсумком починаючи з березня 2003 року, виходячи із індексів споживчих цін, які публікуються Держкомстатом (далі — індекси інфляції). Якщо величина індексу споживчих цін перевищує встановлену межу 101%, то з місяця, наступного за місцем такого перевищення, розрахунок індексу споживчих цін починається знову

Елементи механізму	Характеристика та пояснення у відповідності із Законом про індексацію та Порядком № 1078
Період індексації зарплати працівника	Індексація грошових доходів здійснюється з місяця, наступного за тим, у якому офіційно опубліковано індекс споживчих цін (індекс інфляції). Тобто, чергове підвищення грошових доходів населення повинно починатися з місяця, наступного за місяцем опублікування індексу інфляції, на основі якого було розраховано такий індекс споживчих цін (наростаючим підсумком) розмір якого перевищив межу індексації (через місяць після перевищення межі індексації). В проміжках між такими місяцями індексація доходів здійснюється на базі розрахованого раніше коефіцієнта ²
Розрахунок коефіцієнту індексації	<p>Сума індексації визначається шляхом множення доходу, що підлягає індексації, на величину приросту індексу споживчих цін, діленого на 100%.</p> $\sum \text{інд} = \text{ЗП} \times \text{П}_i / 100\%$ <p>Приріст індексу споживчих цін, який використовується під час проведення індексації, визначається:</p> $\text{П}_i = (\text{П}_{i-1} : 100) - (\text{П}_n : 100) \times 100$
Елементи механізму	Характеристика та пояснення у відповідності із Законом про індексацію та Порядком № 1078
	<p>де П_{i-1} — приріст індексу споживчих цін, на підставі якого проводилася попередня індексація; П_n — приріст індексу споживчих цін, за період, за результатами якого вкотре було перевищено поріг індексації.</p> <p>Приріст індексу споживчих цін за період, за результатами якого вкотре було перевищено поріг індексації, розраховується:</p> $\text{П}_n = (I_i \times I_{i+1} \times \dots \times I_n) \times 100 - 100$ <p>де: I_i — індекс споживчих цін базового місяця, ділений на 100; I_{i+1} — індекс споживчих цін місяця, наступного за базовим місяцем, ділений на 100; I_n — індекс споживчих цін місяця, в якому було перевищено поріг індексації, ділений на 100</p>

¹ Але, як вже було вказано, порядок проведення індексації передбачає своєрідну персоніфікацію цього процесу. І якщо, на підприємство був прийнятий новий працівник (або комусь із працівників було підвищено розмір заробітної плати), то для нього увесь розрахунок здійснюють індивідуально.

² У відповідності з Порядком № 1078 коефіцієнт індексації необхідно розраховувати як величину приросту індексу споживчих цін.

Нарахування сум виплат, пов'язаних з індексацією заробітної плати працівників (як і звичайне нарахування заробітної плати) відображається за кредитом рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці» (субрахунок 661 «Розрахунки по заробітній платі»); рекомендується навіть виділення в аналітиці — як «компенсаційні виплати») і дебетом рахунків обліку витрат.

При цьому рахунок, що дебетується, залежить тільки від того, до якої категорії персоналу відноситься працівник підприємства: 23 «Виробництво» — основний та допоміжний виробничий персонал; 91 «Загальновиробничі витрати» — обслуговуючий та керівний виробничий персонал; 92 «Адміністративні витрати» — адміністрація підприємства; 93 «Витрати на збут» — персонал, що зайнятий збутом продукції (робіт, послуг); 94 «Інші операційні витрати» — працівники соціально-культурної сфери підприємства та деякі інші.

Що стосується оподаткування індексаційних сум, то здійснюється воно у звичайному порядку, тобто індексаційні виплати включаються до загального оподаткованого доходу працівника.

Таким чином, досконале знання розкритого нами механізму проведення індексації не тільки позбавить бухгалтера від можливих облікових помилок, але і в більшості випадків дозволить йому уникнути зайвої роботи, пов'язаної з проведенням незкінчених розрахунків індивідуальних коефіцієнтів індексації. Для цього достатньо лише правильно вибрати місяць відповідного підвищення заробітної плати, а керівництву підприємства відповідним чином забезпечити таку можливість. З точки зору відображення індексації зарплати в системі рахунків бухгалтерського обліку та оподаткування індексаційних сум ніяких нововведень і особливостей для бухгалтера не існує.

ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України «Про індексацію грошових доходів населення» від 06.02.2003 р. № 491-IV // Бухгалтерія. Збірник систематизованого законодавства. Випуск 5. — 2005 р.
2. Порядок проведення індексації грошових доходів населення, затверджений постановою КМУ від 17.07.2003 р. № 1078 // Бухгалтерія. Збірник систематизованого законодавства. Випуск 5. — 2005 р.
3. *Вадим Голубенко*. Индексация доходов сегодня // Бухгалтерия. — 2004 г. — № 14. — с. 81—85.

Р. П. Юзва, викладач,

Ю. Є. Горішна, викладач,

Тернопільський державний економічний університет

ОБЛІК ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ СПИРТОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

Постановка проблеми. Ефективне функціонування виробничого процесу неможливе без відповідної підготовки й організації виробництва. Організація виробничого процесу та його регулювання має не