

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292.

Ефективна економіка. 2023. № 2.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.2.23>

УДК: 657.471.12:331.1:331.2

*С. М. Пилипенко,
к. е. н., доцент кафедри управління та експертизи товарів,
Львівський національний університет імені Івана Франка
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-1145-5663>*

ОСОБЛИВОСТІ ВЕДЕННЯ ОБЛІКУ ОПЛАТИ ПРАЦІ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

*S. Pylypenko,
PhD in Economics, Associate Professor of the Department of Goods Management
and Expertise, Lviv Ivan Franko National University*

PECULIARITIES OF PAYROLL ACCOUNTING UNDER MARTIAL LAW

У статті представлено проблемні аспекти обліку оплати праці на підприємствах у зв'язку із введенням воєнного стану в Україні. З'ясовано оновлену сутність поняття «заробітна плата». Обґрунтовано можливі причини відсутності працівника на робочому місці, які змінили підходи щодо організації оплати праці. Відзначено забезпечення можливості віддаленої роботи, при її неможливості чи відсутності коштів на зарплату – застосування різних способів зменшення витрат на оплату праці. Узагальнено нововведення трудового законодавства щодо оптимізації витрат на заробітну плату. Наведено порівняльну характеристику умов праці у мирний і воєнний час. Розглянуто основні зміни до Податкового кодексу України, що торкнулися порядку нарахувань на заробітну плату та утримань з неї. Відзначено важливість подальших законодавчих змін щодо обліку оплати праці з метою стабілізації та розвитку економіки України.

Problematic aspects of payroll accounting at enterprises have been revealed due to the introduction of martial law in Ukraine because of Russia's armed aggression. The conceptual essence of payment has also been expanded. The possibility of an employee's absence from the workplace has been substantiated, which in turn brought changes to the whole payroll procedure. Emphasis is placed on the need to ensure that employees of enterprises are provided with remote work. It is indicated that some categories of the population may be involved in socially useful work under martial law and how they are paid. The recent innovation in labour legislation with regard to payroll reductions through a simplified mechanism for changing working conditions, deferring payroll payments, granting employees leaves of their own free will without retaining payments or suspending employment contracts has been summarised. A comparative description of working conditions in peacetime and wartime is provided, including the duration of day and night shifts, work hours on the eve of national holidays, non - working days and weekends, the duration of days - off and holidays, granting days - off, working at weekends and their postponement, maximum norms of overtime work, providing compensation for work at weekends, holidays and non - working days, dismissing employees etc. Changes in the order and duration of various types of holidays have also been characterized. The mechanism for suspending employment contracts on the initiative of enterprises, allowing their suspension for a certain period of time, is described. The main changes in the Tax Code of Ukraine have been shown, i. e. those which affected payroll calculations and according to which natural persons - entrepreneurs of groups 2 and 3, as well as legal entities - payers of the single tax of group 3, are exempted from paying a single social contribution for mobilised workers and have tax deduction; according to which the amount of charitable assistance from international charities to individuals living in the areas of hostilities is not subject to personal income tax or military levy. Recommendations are made as for the coherence of measures taken by enterprises and their employees during the wartime. Finally, the importance of further legislative changes, regarding the payroll accounting in particular, to stabilise and develop the economy of Ukraine, has been emphasized.

Ключові слова: підприємство, оплата праці; заробітна плата; воєнний стан; облік.

Key words: enterprise, payroll; payments; martial law; accounting.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Введення воєнного стану в Україні у зв'язку зі збройною агресією Російської Федерації неабияк вплинуло на функціонування бізнесу. Деякі роботодавці змушені були перенести свої робочі процеси та перевести працівників у відносно безпечні регіони країни, а також скоротити витрати, зокрема на оплату праці. Також постала проблема, чи нараховувати заробітну плату працівнику, якщо він відсутній на робочому місці (перебуває на службі в Збройних силах України, територіальній обороні, за кордоном). До того ж внесено зміни до законодавчо-нормативної бази, зокрема що стосується залучення працівників до інших видів робіт, умов праці та відпочинку, умов виплати заробітної плати.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням методики обліку заробітної плати присвячено численну кількість наукових праць провідних вчених. Багато публікацій розкривають окремі проблемні аспекти обліку оплати праці на напрями їх удосконалення.

Проте сьогодні виникла необхідність розгляду тих проблемних аспектів обліку заробітної плати, які виникли у зв'язку із введенням воєнного стану, і відповідно змінами законодавства.

Так, Гуренко Т.О. розкрила особливості ведення обліку оплати праці і трудових відносин у мирний час та в період воєнного стану в Україні [1].

Подольнчук О.А. дослідила трудове законодавство щодо оплати праці в умовах воєнного стану з метою визначення основних аспектів обліку розрахунків за заробітною платою [2].

Прокопова О.М. та Кудлаєва Н.В. дослідили зміни щодо порядку сплати єдиного соціального внеску за мобілізованих працівників, визначили порядок надання відпусток в умовах воєнного стану та порядок розрахунку середньої заробітної плати мобілізованих працівників [3].

Не знецінюючи вклад зазначених авторів, переконані, що законодавчі зміни, які відбулися під впливом запровадження воєнного стану в Україні та пов'язані з порядком ведення обліку заробітної плати, створюють передумови для проведення подальших наукових досліджень.

Що стосується методики обліку розрахунків за заробітною платою, то змін не відбулося, натомість зміни торкнулися підходів щодо організації оплати праці.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є дослідження особливостей ведення обліку оплати праці в умовах воєнного стану в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відносини, що виникають між роботодавцем та найманим працівником, пов'язані з оплатою праці. Оплата праці на законодавчому рівні регулюється Кодексом законів про працю України, Податковим кодексом України, Законом України «Про оплату праці», Законом України «Про організацію трудових відносин в умовах воєнного стану» тощо.

Згідно із Законом України «Про оплату праці» заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу [4]. Податковий кодекс України трактує заробітну плату як основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму згідно із законом [5].

Враховуючи воєнний стан, у якому перебуває Україна, поняття «заробітна плата» набуло дещо ширшого поняття, зокрема додано, за необхідності, частково не грошовий її вираз, який може бути застосований за умов економічної кризи, воєнних дій тощо. Однак, не грошові виплати у формі натуральної оплати згідно з колективним договором не повинні перевищувати 30% заробітної плати [4].

Однією з основних причин, які змінили порядок нарахування і виплати заробітної плати, є відсутність працівника на робочому місці (служба в Збройних сил України, територіальній обороні; евакуація або залучення до роботи дистанційно; залучення до суспільно корисних робіт).

Так, для працівників, яких мобілізовано до Збройних сил України чи які стали добровольцями територіальної оборони, зберігається місце роботи,

посада і середня заробітна плата. Виплати таким працівникам здійснюються за рахунок коштів Державного бюджету України [6].

Працівники, які змушені були евакуюватися з окупованих територій чи територій ведення бойових дій, і відповідно покинули свої робочі місця, але мають можливість виконувати трудові обов'язки віддалено, можуть продовжувати працювати у формі дистанційної або надомної роботи. Для них передбачено гнучкий режим робочого часу [6].

До працівників, які не можуть виконувати свої трудові завдання навіть віддалено, нововведеннями трудового законодавства рекомендується призупинення дії трудових договорів чи оголошення простою не з вини працівника. Проте можливий варіант надання таким працівникам оплачуваних відпусток чи відпусток без збереження заробітної плати [6].

Відшкодування заробітної плати та інших виплат працівникам на час призупинення дії трудового договору у повному обсязі покладається на державу-агресора; при цьому роботодавець повинен обліковувати нарахування належної працівникові зарплати, припустивши, що призупинення дії трудового договору не було. Час простою не з вини працівника оплачується з розрахунку не нижче 2/3 тарифної ставки встановленого працівнику розряду (окладу).

Усіх працездатних осіб віком від 16 років, які проживають на території України і за станом здоров'я здатні до активної трудової діяльності, в період дії воєнного стану може бути залучено до виконання суспільно корисних робіт, які, зазвичай, не вимагають спеціальної професійної підготовки. Такі роботи мають оборонний характер, пов'язані з ліквідацією наслідків надзвичайних ситуацій, що виникли в період дії воєнного стану, призначені для задоволення потреб Збройних Сил України чи інших структур, забезпечення функціонування економіки України тощо. Виконання суспільно корисних робіт оплачується згідно з умовами оплати праці, встановленими за посаду, яку займає працівник, але не нижче від розміру середньої заробітної плати за основним місцем роботи [7].

Ще однією причиною, що вплинула на порядок нарахування і виплати заробітної плати, є відсутність роботи взагалі або ж коштів на оплату праці.

З метою зменшення витрат на заробітну плату підприємства вдаються до застосування механізму оголошення простою [2]. Простої – це призупинення роботи, викликане відсутністю організаційних або технічних умов, необхідних для виконання роботи, невідворотною силою або іншими обставинами [6]. При цьому виплачувати працівнику необхідно лише 2/3 заробітної плати. Проте такий варіант зменшення витрат на заробітну плату не є цілком прийнятним для тих підприємств, у яких взагалі відсутні робочі процеси.

Тому більшість підприємств змушені шукати альтернативні способи оптимізації витрат на заробітну плату.

Нововведені на період дії воєнного стану Закон України «Про організацію трудових відносин в умовах воєнного стану» та Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» дещо спростили окремі аспекти розрахунків за заробітною платою (табл. 1).

Таблиця 1. Шляхи оптимізації оплати праці в умовах воєнного часу

Законодавчо-нормативне джерело	Шляхи оптимізації витрат на оплату праці
Закон України «Про організацію трудових відносин в умовах воєнного стану»	- спрощення змін умов праці
	- відтермінування виплати зарплати
	- надання відпустки за власним бажанням без збереження заробітної плати
	- призупинення дії трудового договору
Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану»	- звільнення від сплати єдиного соціального внеску (ЄСВ) за мобілізованих працівників для фізичних осіб-підприємців (ФОП) 2 і 3 груп та юридичних осіб, що є платниками єдиного податку 3 групи, скасування пені за несвоєчасну сплату ЄСВ
	- звільнення від податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) та військового збору доходів учасників бойових дій та фізичних осіб, які проживають у районах бойових дій, отриманих як благодійна допомога

Джерело: сформовано за [5, 8]

На період дії воєнного стану спрощено механізм внесення змін до умов праці на підприємстві, що дозволяє своєчасно реагувати на зміни в бізнес-

процесах та адаптувати до них порядок розрахунку заробітної плати. Так, роботодавець може не попереджати працівника за 2 місяці про зміну істотних умов праці – систему оплати праці, її розміри, пільги, режим роботи, встановлення або скасування неповного робочого часу, суміщення професій, зміна розрядів, найменування посад тощо [9].

Змінено також і інші умови праці (табл. 2).

Таблиця 2. Порівняльна характеристика умов праці у мирний і воєнний час

Умова праці	У мирний час	У воєнний час
1	2	3
Тривалість роботи напередодні святкових, неробочих і вихідних днів	скорочується на 1 годину при п'ятиденному і шестиденному робочих тижнях	не скорочується на 1 годину при п'ятиденному і шестиденному робочих тижнях. Державні свята не надаються
Тривалість роботи напередодні вихідних днів при шестиденному робочому тижні	не може перевищувати 5 годин	може перевищувати 5 годин
Тривалість роботи в нічний час	повинна бути скорочена на 1 годину	не повинна бути скорочена на 1 годину
Граничні норми застосування надурочних робіт	не повинні перевищувати 4 годин протягом двох днів підряд і 120 годин на рік	можуть перевищувати 4 години протягом двох днів підряд і 120 годин на рік
Надання вихідних днів	при п'ятиденному робочому тижні – 2 вихідних, при шестиденному – 1 вихідний	військове командування може встановлювати шестиденний робочий тиждень
Тривалість щотижневого безперервного відпочинку	повинна бути не менш як 42 години	може бути скорочена до 24 годин
Перенесення вихідних днів	Рішення про перенесення вихідних днів оголошується не пізніше ніж за два місяці	можна залучати працівників до роботи у вихідний день

1	2	3
Робота у вихідні дні	забороняється залучення окремих працівників до роботи в такі дні і відбувається тільки з дозволу виборного органу первинної профспілкової організації	дозволяється
Перенесення святкових днів	якщо святковий або неробочий день збігається з вихідним днем, вихідний день переноситься на наступний після святкового або неробочого	не переноситься
Компенсація за залучення до робіт у вихідні, святкові і неробочі дні	компенсація нараховується	не нараховується
Тривалість щорічної відпустки	залежно від категорії працівників (до 56 календарних днів)	24 календарні дні
Максимальна норма часу за тиждень	40 год.	60 год.
Звільнення працівника	з ініціативи роботодавця і працівника	з ініціативи працівника

Джерело: сформовано за [6, 8]

Закон України «Про організацію трудових відносин в умовах воєнного стану» надав можливість підприємствам продовжити строки виплати заробітної плати, якщо підприємство територіально розміщене на території ведення бойових дій з подальшою компенсацією невикористаних сум після відновлення роботи. Такий підхід при грамотному обґрунтуванні неспроможності вчасної виплати зарплати певною мірою дозволить оптимізувати витрати.

Надання відпустки за власним бажанням працівника без збереження заробітної плати може відбуватися на невизначений строк. Важливою умовою у даній ситуації виступає власне добровільне рішення працівника. У той же час, зміни торкнулися і інших видів відпусток. Підприємство у період дії воєнного

стану може відмовити працівнику у наданні будь-якої відпустки, крім відпустки у зв'язку із вагітністю та пологами. Основні щорічні відпустки також можуть бути перенесені за згодою сторін на інший період.

Одним з найдієвіших способів оптимізації витрат виступає призупинення трудового договору. Призупинення дії трудового договору – це тимчасове припинення роботодавцем забезпечення працівника роботою і тимчасове припинення працівником виконання роботи за укладеним трудовим договором у зв'язку із збройною агресією проти України, що виключає можливість обох сторін трудових відносин виконувати обов'язки, передбачені трудовим договором [8]. Тобто, відсутність робочих завдань дозволяє призупинити виплату заробітної плати на певний термін.

Призупинення дії трудового договору не означає припинення трудових відносин, а здійснюється за ініціативою однієї із сторін на період дії воєнного стану. Якщо така ініціатива виходить від підприємства, то воно повинно, за необхідності, довести факт зменшення кількості здійснюваних бізнес-процесів та скорочення обсягів діяльності.

Підприємство може призупинити дію трудового договору як по відношенню до окремих працівників, підрозділів, так і до всього штату підприємства. Підприємство може скасувати призупинення дії трудового договору навіть під час воєнного стану, якщо виникає така необхідність.

Суттєві зміни, на думку Гуренко Т.О., відбулися стосовно порядку нарахувань на заробітну плату та утримань з неї [1].

В частині нарахувань на заробітну плату ФОП 2 та 3 груп, а також юридичні особи, що є платниками єдиного податку 3 групи, звільнені від сплати ЄСВ за мобілізованих працівників. При цьому підприємство нараховує ЄСВ, проте не сплачує. Така ситуація породжує деякі суперечності, пов'язані із заповненням звітності. Зокрема, ЄСВ нараховується підприємством за стандартною процедурою, а як відобразити його сплату за рахунок коштів держави, не зрозуміло. Відповідно у підприємства виникає боргове зобов'язання за розрахунками з бюджетом, хоча фактично так бути не має.

Також законодавством скасовано пеню за несвоєчасну сплату ЄСВ та відмінено штрафні санкції за порушення термінів сплати податків та подання звітності на період дії воєнного стану та протягом 3 місяців після його закінчення.

В частині утримань із заробітної плати не підлягає оподаткуванню ПДФО і військовим збором сума благодійної допомоги від міжнародних благодійних організацій фізичним особам, які проживають у районах ведення бойових дій.

Висновки та перспективи подальших розвідок у даному напрямі. Для забезпечення ефективного, а здебільшого і належного, функціонування основних бізнес-процесів у непростих умовах воєнного стану підприємства змушені оптимізували свої витрати в частині оплати праці. Саме для реалізації таких завдань відбулися зміни законодавчої бази, що певною мірою спростили існуючі та запровадили нові механізми розрахунків з оплати праці.

Незважаючи на надскладні умови, в яких опинилися багато підприємств України, вони повинні нараховувати та виплачувати заробітну плату своїм працівникам згідно з нормами чинного законодавства та умовами трудових договорів. Важливим є забезпечення можливості працювати віддалено, у разі неможливості рекомендується призупинення дії трудових договорів чи оголошення простою не з вини працівника, а також надання працівникам оплачуваних відпусток чи відпусток без збереження заробітної плати.

Якщо ж діяльність суб'єкта господарювання неможлива або відсутні кошти на оплату праці, то з метою зменшення таких витрат підприємства можуть скористатися спрощеним механізмом змін умов праці, відтермінувати виплату зарплати, надати працівнику відпустку за власним бажанням без збереження заробітної плати чи призупинити дію трудового договору.

Отже, зважаючи на ситуацію, що склалася в Україні, підприємствам варто вести бізнес у районах, де відсутні активні бойові дії, та сплачувати податки для наповнення бюджету, створювати всі умови для можливості працівників безпечно виконувати свою роботу та отримувати за це зарплату. Тому, саме правильно організований облік є важливим для об'єктивності визначення відпрацьованого робочого часу, виконаних робіт, простоїв, неявки працівників

на роботу з поважних і неповажних тощо. Працівники підприємств повинні усвідомлювати важливість присутності на робочому місці і виконання своїх обов'язків згідно з умовами трудового договору. На законодавчому рівні доцільно спрощувати умови ведення малого бізнесу, на перспективу у післявоєнний період – налагоджувати механізми формування цін та справляння податків задля недопущення зниження рівня платоспроможності населення; сприяти відновленню і розвитку найбільш соціально значущих галузей економіки. Такі заходи допоможуть підтримати, а в подальшому і відновити національну економіку в найкоротші терміни.

Література

1. Гуренко Т.О. Облік оплати праці та трудові відносини у воєнний період. *Економіка та суспільство*. 2022. Вип. 36. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1153/1111> (дата звернення: 16.01.2023).
2. Подолянчук О.А. Оплата праці та розрахунки з працівниками в умовах воєнного стану: трудові відносини та обліковий аспект. *Ефективна економіка*. 2022. № 5. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/5_2022/83.pdf (дата звернення: 18.01.2023).
3. Прокопова О.М., Кудлаєва Н.В. Бухгалтерський облік в умовах воєнного стану: ключові характеристики та проблемні аспекти. *Інвестиції: практика та досвід*. 2022. №9-10. С. 38-43.
4. Про оплату праці: Закон України від 24 берез. 1995 р. № 108/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 14.01.2023).
5. Про внесення змін до Податкового кодексу та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15.03.2022 р. №2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text> (дата звернення 16.05.2022).

6. Кодекс законів про працю: затв. Законом № 322-VIII від 10 груд. 1971, ВВР, 1971. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/322-08> (дата звернення: 14.01.2023).

7. Порядок залучення працездатних осіб до суспільно корисних робіт в умовах воєнного стану: Постанова Кабінету Міністрів України від 13.07.2011 р. № 753. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/753-2011-%D0%BF#Text> (дата звернення: 15.05.2022).

8. Про організацію трудових відносин в умовах воєнного стану: Закон України від 14 берез. 2022 року № 7160. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2136-20#Text> (дата звернення: 15.01.2023).

9. Фур'яка Я, Мінакова А. Все про оплату праці під час війни: рекомендації роботодавцям. *Liga* 360. 2022. URL: https://biz.ligazakon.net/analytics/210454_vse-pro-oplatu-prats-pd-chas-vyni-rekomendats-robotodavtsyam (дата звернення: 15.01.2023).

References

1. Hurenko, T.O. (2022), "Accounting for salary and labor relations during the war", *Ekonomika ta suspil'stvo*, vol. 36, available at: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/download/1153/1111> (Accessed January 16, 2023).

2. Podolyanchuk, O.A. (2022), "Remuneration and calculations under conditions of maritime: employment relations and accounting aspect", *Efektivna ekonomika*, vol. 5, available at: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/5_2022/83.pdf (Accessed January 18, 2023).

3. Prokopova, O.M. and Kudlayeva, N.V. (2022), "Accounting in the conditions of maritime: key characteristics and problem aspects", *Investytsiyi: praktyka ta dosvid*, vol. 9-10, pp. 38-43.

4. Verkhovna Rada of Ukraine (1995), The Law of Ukraine "About wages", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80#Text> (Accessed May 14, 2022).

4. Verkhovna Rada of Ukraine (1995), The Law of Ukraine "On payroll", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80#Text> (Accessed May 14, 2022).

5. Verkhovna Rada of Ukraine (2022), The Law of Ukraine "On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Other Legislative Acts of Ukraine Concerning the Effect of Norms for the Period of Martial Law", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text> (Accessed May 16, 2022).

6. Verkhovna Rada of Ukraine (1971), The Law of Ukraine "The Labour Code", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/go/322-08> (Accessed May 14, 2022).

7. Cabinet of Ministers of Ukraine (2011), Resolution "The procedure for involving able-bodied persons in socially useful work in martial law", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/753-2011-%D0%BF#Text> (Accessed May 15, 2022).

8. Verkhovna Rada of Ukraine (2022), The Law of Ukraine "On the organization of labor relations in martial law", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2136-20#Text> (Accessed May 15, 2022).

9. Fur'yaka, Ya. and Minakova, A. (2022), "All about wages during the war: recommendations for employers", *Liga 360*, available at: https://biz.ligazakon.net/analytics/210454_vse-pro-oplatu-prats-pd-chas-vyni-rekomendats-robotodavtsyam (Accessed January 15, 2023).

Стаття надійшла до редакції 30.01.2023 р.