

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.24

ОСОБЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ТРУДОВИХ ТА ЦИВІЛЬНО-ПРАВОВИХ ДОГОВОРІВ

THE FEATURES OF LABOR AND CIVIL-LAW CONTRACTS REFLECTION IN THE ACCOUNTING

Кононова О.Є.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку, економіки і управління персоналом підприємства,
Придніпровська державна академія будівництва та архітектури

Макарова Г.С.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку, економіки і управління персоналом підприємства,
Придніпровська державна академія будівництва та архітектури

Кузнецов О.К.

магістрант,
Придніпровська державна академія будівництва та архітектури

Kononova Oleksandra

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Accounting, Economics
and Personnel Management of the Enterprise,
Prydniprovsk State Academy of Civil Engineering and Architecture

Makarova Hanna

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Accounting, Economics
and Personnel Management of the Enterprise,
Prydniprovsk State Academy of Civil Engineering and Architecture

Kuznetsov Oleg

Master Student,
Prydniprovsk State Academy of Civil Engineering and Architecture

Відповідно до чинного законодавства виконання робіт, надання послуг фізичною особою може здійснюватися на підставі як трудового, так і цивільно-правового договору. Тому детальне дослідження відмінностей трудового договору від цивільно-правового договору для цілей бухгалтерського обліку є вкрай важливим. За цивільно-правовим договором, який регулюється Цивільним кодексом України, одна сторона (підрядник) зобов'язується на свій ризик виконати певну роботу за завданням другої сторони (замовника), а замовник зобов'язується прийняти й оплатити виконану роботу. За трудовим договором працівник зобов'язується виконувати роботу згідно з кваліфікацією і підкорятися правилам внутрішнього розпорядку, на нього поширюються норми і гарантії, передбачені Кодексом законів про працю України. Знання суті трудових та цивільно-правових договорів, їх відмінностей, переваг та недоліків застосування дадуть змогу підприємцям у кожній ситуації використання праці фізичних осіб вибрати найбільш оптимальний варіант.

Ключові слова: заробітна плата, облік, найманий працівник, роботодавець, трудовий договір, цивільно-правовий договір.

В соответствии с действующим законодательством выполнение работ, оказание услуг физическим лицом может осуществляться на основании как трудового, так и гражданско-правового договора. Поэтому детальное исследование различий трудового договора и гражданско-правового договора для целей

бухгалтерського учета является крайне важным. Согласно гражданско-правовому договору, который регулируется Гражданским кодексом Украины, одна сторона (подрядчик) обязуется на свой риск выполнить определенную работу по заданию другой стороны (заказчика), а заказчик обязуется принять и оплатить выполненную работу. Согласно трудовому договору работник обязуется выполнять работу по квалификации и подчиняться правилам внутреннего распорядка, и на него распространяются нормы и гарантии, предусмотренные Кодексом законов о труде Украины. Знание сути трудовых и гражданско-правовых договоров, их отличий, преимуществ и недостатков применения позволит предпринимателям в каждом конкретном случае использования труда физических лиц выбрать наиболее оптимальный вариант.

Ключевые слова: заработная плата, учет, наемный работник, работодатель, трудовой договор, гражданско-правовой договор.

In accordance with the current legislation works and services by an individual can be carried out on the basis of labor and civil contract. Therefore, it is extremely important a detailed study of the differences between a labor contract and a civil law contract for accounting purposes. The purpose of the article is to identify the features and differences reflected in the accounting of labor and civil contracts. The main difference between the contract and the employment contract is that the contract is essentially a civil law contract, which is regulated by the Civil Code of Ukraine, and the employment contract is governed by the Labor Code of Ukraine. Under the contract, in accordance with Article 837 of the Civil Code of Ukraine, one party (contractor) undertakes to perform certain work at his own risk on the instructions of the other party (customer), and the customer undertakes to accept and pay for the work done, and under the employment contract according to the qualifications and comply with the internal regulations, and it is subject to the rules and guarantees provided for by the Labor Code of Ukraine. The civil law agreement and the employment agreement, provides for payment not for the employee process, but for its outcome. It is determined after the end of work and is executed by the acts of reception-transfer of the performed works (rendered services), on the basis of which their payment is carried out, and the other. The employment contract obliges the employer to create an employee working conditions established by law. Among them are the conditions related to labor protection. Employer must comply with many of the requirements stipulated, in particular, by the Labor Code and the Law of Ukraine "On Labor Protection". Under a civil contract, there are no such requirements, because such a contract does not regulate the process of performing work / the provision of services. In civil legal relations, the determining factor for the working conditions of the contractor is what the parties have agreed upon. Knowledge of the essence of labor and civil contracts, their differences, advantages and disadvantages of application will allow entrepreneurs to choose the most optimal option in each specific case of using the labor of individuals.

Key words: salary, accounting, employee, employer, employment contract, civil law contract.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Нині роботодавець, потребуючи виконання роботи чи надання послуги, воліє за певну вартість отримати від працівника певний результат і не зважає на графік роботи, за яким це зробить працівник. І так само часто після виконання цієї певної роботи, надання послуги (завершення проекту) роботодавець більше не потребує праці такого працівника. Вписати такі відносини у трудове законодавство вкрай важко, оскільки постають питання мінімальних зарплат, гарантій щодо тривалості робочого часу, звільнення за результатами завершення роботи та безліч інших.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання цієї проблеми і на які спирається автор. Питання, що стосуються трудових та цивільно-правових договорів, досліджували такі науковці, як В.К. Антошкіна, Л. Белєвцова, М.Д. Бойко, Н.Б. Болотіна, В.С. Венедіктов, П.І. Жигалкін, І.Я. Кисельов, І.І. Митрофанов, К.М. Олійник, І.М. Паньонко, П.Д. Пилипенко, О.В. Плєсқун, В.І. Прокопенко, О.І. Процєвський, Б.А. Римар, Б.С. Січінський, О.С. Хохрякова, Н.М. Хуторян, Г.І. Чанишева та ін.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується означена стаття. У статті надано оцінку правомірності вимоги інспекторів Держпраці про надання договорів цивільно-правового характеру в межах перевірок та інспекційних відвідувань, наведено ознаки, за якими Держпраці вважає цивільно-правовий договір таким, що приховує трудові відносини.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Метою статті є визначення особливостей і відмінностей відображення в обліку трудових та цивільно-правових договорів

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Основним нормативно-правовим документом, який визначає економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників, які перебувають у трудових відносинах, на підставі трудового договору з підприєємствами, установами, організаціями усіх форм власності та господарювання, а також з окремими громадянами та сфери державного і договірного регулювання оплати праці і спрямований на забезпечення відтворювальної і стимулюючої функції заробітної плати, є Закон України «Про оплату праці» № 108/95 – ВР від 24.03.1995 року [2].

Відповідно до Закону України «Про оплату праці» заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу [2].

Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства.

Сутність поняття «заробітна плата» можна розглядати з різних позицій.

По-перше, заробітна плата – це економічна категорія, що відображає відносини між роботодавцем і найманим працівником з приводу розподілу новоствореної вартості.

По-друге, заробітна плата – це винагорода або заробіток, обчислений у грошовому виразі, який за трудовим договором роботодавець сплачує працівникові за роботу, яку виконано або має бути виконано.

По-третє, в умовах ринкової економіки заробітна плата – це елемент ринку праці, що складається в результаті взаємодії попиту на працю і її пропозиції та виражає ринкову вартість використання найманої праці. У цьому розумінні найчастіше вживаються усереднені показники ставок оплати одиниці праці певної якості.

По-четверте, для найманого працівника заробітна плата – це основна частина його трудового доходу, який він отримує в результаті реалізації здатності до праці і який має забезпечити об'єктивно необхідне відтворення робочої сили.

По-п'яте, для роботодавця заробітна плата – це елемент витрат виробництва і водночас головний чинник забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці [8].

Трудові відносини на підприємстві між власником (роботодавцем) і працівником регулюються, крім нормативних і законодавчих актів, ще й за допомогою трудових договорів і угод, види яких наведено нижче.

Трудовий договір – це угода між працівником і власником підприємства або фізичною особою, за якою працівник зобов'язується виконувати роботу, визначену цією угодою, з підляганням внутрішньому трудовому розпорядку, а власник підприємства 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 (ст. 21 КзпП) [3].

Іншими словами, за трудовим договором працівника приймають на роботу (посаду), яка включена до штату підприємства, для виконання певної роботи (певних функцій) за конкретною кваліфікацією, професією, посадою; працівнику гарантується заробітна плата та встановлені трудовим законодавством гарантії, пільги, компенсації; працівник підпоряд-

ковується правилам внутрішнього трудового розпорядку тощо (лист Мінпраці України від 11.03.2002 р. № 06/2–4/42). Відповідно до ст. 102 КзпП працівники, які працюють за сумісництвом, одержують заробітну плату, і саме заробітна плата є об'єктом оподаткування внесками до соціальних фондів [3].

Ст. 626 ЦК визначає загальне поняття цивільно-правового договору. Відповідно договором є домовленість двох або більше сторін, спрямована на встановлення, зміну або припинення цивільних прав та обов'язків. Виходячи з положень ЦК, що регулює відносини, спрямовані на укладення, зміну та припинення цивільно-правових договорів (далі – ЦПД) та положень КзпП, що регулює відносини під час укладення, зміни та припинення трудових договорів (далі – ТД), можна визначити основні критерії, за якими ці договори можна відрізнити один від одного [5].

Основним договором цивільно-правового характеру, що передбачає оплату за певну роботу, є договір підряду. Договір підряду – це угода, за якою підрядник зобов'язується виконати на свій ризик певну роботу за завданням замовника з його або своїх матеріалів, а замовник зобов'язується прийняти й оплатити виконану роботу [5]. Роботодавці, які укладають з громадянами угоди цивільно-правового характеру, виплачують винагороду за результат виконаної роботи. Основні відмінності трудового договору від цивільно-правового договору відобразимо в таблиці 1.

На рис. 1 наведено класифікацію трудових і цивільно-правових договорів.

Незважаючи на поширену думку, що договори ЦПХ застосовуються винятково для мінімізації оподаткування, часто таке твердження є хибним.

Правове регулювання трудових відносин здійснюється КзпП 1971 року випуску, що нині вже зовсім не відповідає реаліям ринку праці [3].

Під час перевірок та інспекційних відвідувань в усних або письмових вимогах інспектора Держпраці про надання документів часто можна побачити у переліку документів, що вимагаються, «договори ЦПХ» або «ЦПД».

Наведемо чотири ознаки, за якими Держпраці вважає цивільно-правовий договір таким, що приховує трудові відносини:

- 1) особисте виконання роботи,
- 2) визначене місце роботи,
- 3) матеріали замовника
- 4) дотримання певного графіка роботи.

Чинне законодавство не містить визначення поняття «договори ЦПХ», як і «ЦПД». Оскільки документ, який вимагається, не визначено чинним законодавством, то це саме по собі є обставиною, що може бути підставою для відмови у наданні такого документа. Проте укладення та виконання таких договорів урегульовано нор-

Таблиця 1

Основні відмінності трудового договору від цивільно-правового договору

Ознака	Трудовий договір	Цивільно-правовий договір
1	2	3
Нормативне регулювання	Норми трудового права та норми цивільного права України	Норми цивільного права
Сторони у договорі	Роботодавець і працівник	Замовник і виконавець
Форма договору	Укладається в усній і письмовій формі, у випадках, передбачених законодавством (ст. 24 КЗпП України) – лише в письмовій	Укладається лише в письмовій формі (ст. 208 ЦК)
Суть договору	Працівник зобов'язується виконувати роботу згідно з кваліфікацією і підкорятися правилам внутрішнього трудового розпорядку, а також підпорядкований і підконтрольний роботодавцеві	Виконавець зобов'язується на свій власний ризик виконати певну роботу (надати послугу), а замовник зобов'язується прийняти й оплатити її. Виконавець внутрішньому трудовому розпорядкові не підпорядковується і не підпорядкований замовникові
Оформлення правовідносин	Подається заява і приймається наказ про прийняття на роботу, а якщо укладається між фізичними особами, то підлягає реєстрації в державній службі зайнятості	Сторони підписують письмовий договір, наказ чи розпорядження не видається, в державній службі зайнятості не реєструється
Предмет договору	Сам процес роботи	Матеріальний результат роботи або послуги
Строк договору	Укладається на невизначений строк. Строковий договір може бути укладено лише тоді, коли трудові відносини не можуть установлюватися на невизначений строк з урахуванням характеру роботи, умов її виконання або інтересів працівника, та в інших випадках, передбачених законодавством	Строк визначається сторонами
Документи, що подаються	Документ, що посвідчує особу (паспорт, військовий квиток, свідоцтво про народження, довідка з місць відбування покарання), трудова книжка, довідка про ідентифікаційний номер фізичної особи, свідоцтво про загальнообов'язкове державне соціальне страхування, документ про фахову підготовку (якщо робота потребує такої підготовки), довідка про стан здоров'я (у випадках, передбачених законодавством)	Документ, що посвідчує особу, довідка про ідентифікаційний номер фізичної особи
Трудова книжка	Запис вноситься	Запис не вноситься
Включення до штату	Працівника наймають на посаду, включену до штату підприємства	До штату не включений
Вік, з якого можна укласти договір	Можна укласти з досягненням 16 років – самостійно, з 15 років (як виняток) – за згодою одного з батьків або особи, що його замінює, учні загальноосвітніх шкіл, професійно-технічних і середніх спеціальних навчальних закладів (за певних умов) – з 14 років (ст. 188 КЗпП), для окремих категорій працівників цей вік може бути підвищено	Можна укласти з 18 років та в інших передбачених законом випадках набуття повної цивільної дієздатності – самостійно, з 14 років – за згодою батьків (усиновлювачів) або піклувальників
Умови виконання роботи	На власника законодавством про працю покладається обов'язок забезпечувати умови праці, необхідні для виконання роботи, (ст. 141 КЗпП). Тобто працівник отримує все необхідне для виконання роботи, визначеної трудовим договором: робоче місце, необхідні матеріали, устаткування, обладнання тощо.	Виконавець у процесі роботи використовує свої матеріали і свої засоби, якщо інше не встановлено та не вказано в договорі

1	2	3
Порядок виконання роботи	Працівник зобов'язаний виконувати доручену йому роботу особисто (ст. 30 КЗпП)	Виконавець у випадках, передбачених договором, має право покласти виконання цього договору на третю особу
Заробітна плата	Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства і не може бути меншим від мінімальної заробітної плати, встановленої законом, має виплачуватися не рідше 2 разів на місяць	Розмір і порядок оплати визначається та закріплюється договором і не залежить від мінімальної заробітної плати
Соціальні та трудові гарантії	Працівникові під час укладення ТД законодавством про працю гарантується нормування робочого часу, вихідні, святкові і неробочі дні, відпустки, оплата праці за відхилення від нормальних умов праці, допомога по безробіттю, виплата допомоги по тимчасовій непрацездатності	Цивільним законодавством України пільги і гарантії не передбачені і надаються тільки тоді, коли виконавець самостійно проводить відрахування до соціальних фондів або коли сторони домовилися про час надання послуг, про компенсаційні виплати за рахунок замовника тощо
Відповідальність	Працівника під час укладення ТД можна притягнути до дисциплінарної відповідальності (догана, звільнення) та обмеженої матеріальної відповідальності, і лише у випадках, безпосередньо передбачених законом, – до повної. Обов'язок доводити вину працівника покладається на роботодавця. З працівником може бути укладено договір про повну матеріальну відповідальність.	Виконавець несе повну матеріальну відповідальність за завдану замовникові шкоду, недоотриманим доходом, упушеною вигодою, якщо не доведе, що шкода завдана не з його вини, або якщо інше не встановлено договором (штрафні санкції, дострокове розірвання договору, відшкодування збитків) або законом.
Ризик негативних наслідків	Ризик негативних наслідків роботи покладається на роботодавця.	На виконавця покладається ризик негативних наслідків роботи
Підстави розірвання та припинення	Підстави для розірвання (припинення) ТД визначені КЗпП, ними можуть бути: угода сторін, закінчення строку, на який його було укладено, ініціатива працівника, ініціатива власника або уповноваженого ним органу тощо, про що у трудовій книжці працівника робиться запис.	Визначається за домовленістю сторін, за спливом строку, на який його було укладено, по закінченню виконання передбаченої договором роботи та передавання результатів її замовникові, про що складається акт, який підписують сторони, та оплати виконаної роботи
Вирішення спору	Відбувається через звернення працівника до комісії із трудових спорів, профспілки або в судовому порядку.	Лише в судовому порядку.

мами цивільного законодавства. Це всі договори про постачання товарів, виконання робіт, надання послуг, укладені як із фізичними, так і з юридичними особами на основі принципу свободи договору та визначення всіх його умов, визначеного ст. 627 ЦКУ [5].

До таких договорів не застосовуються положення Кодексу законів про працю та іншого законодавства з питань праці, враховуючи характер правовідносин сторін – цивільно-правовий.

При цьому Держпраці згідно з п. 1 Положення № 96 є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується КМУ через Міністра соціальної політики і який реалізує державну політику у сферах промислової безпеки, охорони праці, гігієни праці, поводження з вибуховими матері-

алами промислового призначення, здійснення державного гірничого нагляду, а також із питань нагляду та контролю за додержанням законодавства про працю, зайнятість населення, загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності, у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, на випадок безробіття (далі – загальнообов'язкове державне соціальне страхування) в частині призначення, нарахування та виплати допомоги, компенсацій, надання соціальних послуг та інших видів матеріального забезпечення з метою дотримання прав і гарантій застрахованих осіб [7].

Виходячи із визначення, що міститься у ст. 4 КЗпП, законодавство про працю склада-

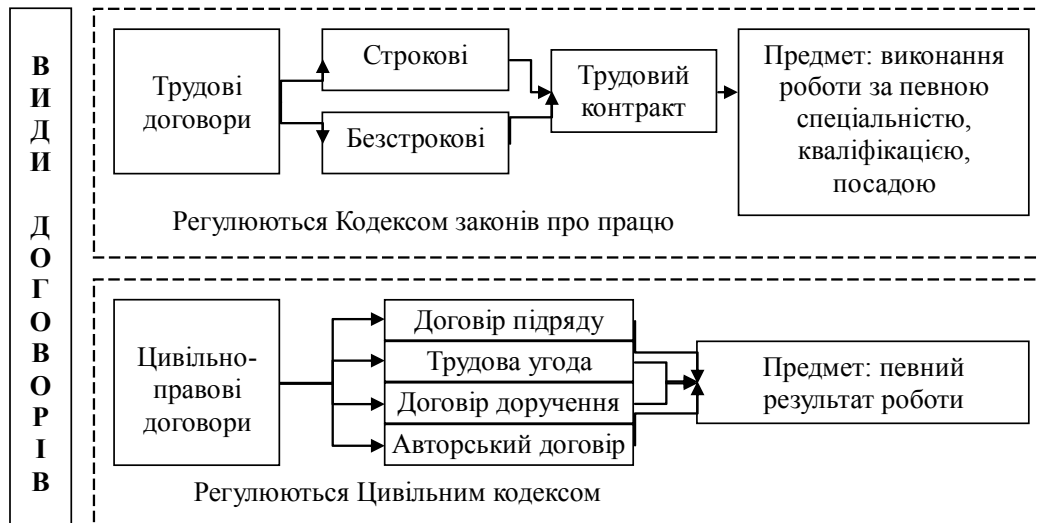


Рис. 1. Види трудових і цивільно-правових договорів

ється з Кодексу законів про працю України та інших актів законодавства України, прийнятих відповідно до нього [3].

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у цьому напрямі. Головною відмінністю договору підряду та трудового договору є те, що договір підряду за своєю суттю є цивільно-правовим договором і регулюється Цивільним кодексом України, а трудовий договір регулюється Кодексом законів про працю України. За договором підряду, відповідно до статті 837 ЦК, одна сторона (підрядник) зобов'язується на свій ризик виконати певну роботу за завданням другої сторони (замовника), а замовник зобов'язується прийняти й оплатити виконану роботу [5], а за трудовим договором працівник зобов'язується виконувати роботу згідно з кваліфікацією і підкорятися правилам внутрішнього розпорядку, і на нього поширюються норми і гарантії, передбачені КЗпП України [3].

Таким чином, до одного виду договору не можна застосовувати норми, що регулюють інший вид договору.

Отже, за наявності ознак, притаманних саме для трудових відносин, укладається трудовий договір, за наявності ж ознак, притаманних цивільно-правовим відносинам, слід укладати цивільно-правові договори.

Наприклад, у договорі необхідно чітко визначити, що предметом договору є надання кон-

сультації з якогось питання, за здійснення якої підприємство має виплатити виконавцю винагороду у визначеній сумі (фіксований розмір).

Цивільно-правовий договір, зокрема трудова угода, передбачає оплату не процесу праці, а його результату. Він визначається після закінчення роботи й оформлюється актами приймання-здачі виконаних робіт (наданих послуг), на підставі яких здійснюється їх оплата, тощо.

Оскільки Цивільний кодекс України та інші акти цивільного законодавства, що становлять правову основу укладення договорів цивільно-правового характеру, не належать до актів законодавства, прийнятих відповідно до Кодексу законів про працю, то вони не належать до законодавства про працю, а отже, органи Держпраці не уповноважені контролювати їх дотримання.

Відповідно до ст. 19 Конституції України органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їхні посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [1].

Таким чином, вочевидь, вимога інспекторів Держпраці про надання договорів цивільно-правового характеру в межах перевірок та інспекційних відвідувань виходить за межі наданих їм повноважень, і відмова суб'єкта господарювання у їх наданні не може визнаватися необґрунтованою.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Конституція України : Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.
2. Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 № 108/95-ВР (з наст. змінами і доп.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 16.04.2019).
3. Кодекс законів про працю України : Закон України від 10.12.1971 № 322-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08> (дата звернення: 18.04.2019).
4. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. (зі змінами від 20.09.2015 р. № 702-19). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. (дата звернення: 18.04.2019).

5. Цивільний кодекс України № 435–IV від 16.01.2003р. (зі змінами від 30.09.2015р. № 675–19. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (дата звернення: 21.04.2019).
6. Кримінальний кодекс України № 2341-II від 05.04.2001. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/234> (дата звернення: 22.04.2019).
7. Положення про Державну службу України з питань праці № 96 від 11.02.2015 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/96-2015-%D0%BF> (дата звернення: 25.04.2019).
8. Григоревська О.О., Христос І.В., Шляхи удосконалення організації бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2015. Вип. 2 (32). С. 97–104.