

Отримано: 28 травня 2017 р.

Прорецензовано: 06 червня 2017 р.

Прийнято до друку: 19 червня 2017 р.

natalia.ivanchuk@oa.edu.ua

DOI: 10.25264/2311-5149-2017-5(33)-96-101

Іванчук Н. В. Податкові аспекти формування фонду оплати праці підприємств в Україні / Н. В. Іванчук // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»: науковий журнал. – Острог: Вид-во НУ«ОА», червень 2017. – № 5(33). – С. 96–101.

УДК: 336.2

JEL-класифікація: H25

Іванчук Наталія Володимирівна,

кандидат економічних наук, старший викладач, завідувач кафедри економічної теорії, менеджменту і маркетингу,
Національний університет «Острозька академія»

ПОДАТКОВІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ФОНДУ ОПЛАТИ ПРАЦІ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

У статті досліджено теоретичні та нормативно-правові засади формування фонду оплати праці підприємств як бази оподаткування податком на доходи фізичних осіб, військовим збором та єдиним соціальним внеском в Україні. Встановлено, що оподаткування фонду оплати праці є підсистемою загальної системи оподаткування витрат на оплату праці підприємства. При цьому витрати підприємства, пов'язані з використанням найманої праці, не вичерпуються лише фондом оплати праці та обов'язковими нарахуваннями на нього. Вони також включають виплати працівникам, що не належать до фонду оплати праці, соціальні нарахування на них, а також суму податку на додану вартість, яка припадає на прямі витрати на оплату праці та нарахування на них у складі виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

Ключові слова: військовий збір, єдиний соціальний внесок, оподаткування фонду оплати праці, податок на доходи фізичних осіб.

Іванчук Наталиа Владимировна,

кандидат экономических наук, старший преподаватель, заведующая кафедрой экономической теории,
менеджмента и маркетинга, Национальный университет «Острожская академия»

НАЛОГОВЫЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ ФОНДА ОПЛАТЫ ТРУДА ПРЕДПРИЯТИЙ В УКРАИНЕ

В статье исследованы теоретические и нормативно-правовые основы формирования фонда оплаты труда предприятий как базы обложения налогом на доходы физических лиц, военным сбором и единым социальным взносом в Украине. Установлено, что налогообложение фонда оплаты труда является подсистемой общей системы налогообложения расходов на оплату труда предприятия. При этом расходы предприятия, связанные с использованием наемного труда, не исчерпываются только фондом оплаты труда и обязательными начислениями на него. Они также включают выплаты работникам, которые не относятся к фонду оплаты труда, социальные начисления на них, а также сумму налога на добавленную стоимость, приходящуюся на прямые расходы на оплату труда и начисления на них в составе производственной себестоимости продукции (работ, услуг).

Ключевые слова: военный сбор, единый социальный взнос, налогообложение фонда оплаты труда, налог на доходы физических лиц.

Nataliia Ivanchuk,

PhD, Senior Lecturer, Head of Department of Economic Theory, Management and Marketing,
The National University of Ostroh Academy

TAX ASPECTS OF PAYROLL FORMATION AT UKRAINIAN ENTERPRISES

Theoretical and legal framework of the formation of the enterprise payroll has been explored as a tax basis of personal income tax, military contribution, and single social contribution in Ukraine. The author has found out that payroll taxation is a subsystem of the general system of labor cost taxation at the enterprise. At the same time, the costs of enterprise incurred due to the hiring of labor are not limited with the payroll and compulsory charges on it. They also include payments to employees that do not belong to the enterprise payroll, relative social charges as well as the amount of value added tax related to direct labor costs and social accruals in the production price.

Key words: military contribution, payroll taxation, personal income tax, single social contribution.

Постановка проблеми. Фонд оплати праці є не лише складовою валового внутрішнього продукту, але й належить до бази оподаткування в економіці. Водночас частка фонду оплати праці у ВВП залежить від багатьох чинників, основними серед яких є рівень економічного розвитку країни, стадія економічного циклу, державне регулювання та процеси тінізації. Фонд оплати праці є вагомим джерелом податкових надходжень у розпорядження держави та поєднує в собі соціально-економічний, правовий та

фінансовий аспект економічних відносин між господарюючими суб'єктами. Врахування всіх витрат, які несе господарюючий суб'єкт у зв'язку з використанням найманої праці, є вагомим чинником об'єктивної оцінки рівня податкового навантаження та прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивченням проблематики регулювання доходів працівників, формування фонду оплати праці та його стимулюючої ролі в підвищенні продуктивності праці працівників займалися такі сучасні вітчизняні науковці: А. В. Базиліук, Д. П. Богиня, О. В. Гамова, Н. М. Дмитренко, Т. О. Дулік, М. І. Карлін, Г. Я. Кучер, А. М. Колот, Т. В. Кулинич, В. Д. Лагутін, Е. М. Лібанова, Ю. В. Малаховський, Н. О. Павловська, О. П. Савенко, К. С. Салига, М. Т. Чумаченко, Г. В. Щокін та інші. Віддаючи належне високому рівню наукових робіт зазначених учених, варто відзначити, що в межах їх дослідження фонд оплати праці розглядається як одне із джерел доходів населення та соціально-економічна категорія, тоді як глибшого вивчення потребує формування фонду оплати праці як бази оподаткування та його роль у загальних витратах підприємства, пов'язаних із використанням найманої праці.

Мета і завдання дослідження. Мета дослідження полягає в з'ясуванні специфіки формування фонду оплати праці підприємств як бази оподаткування та розробці системи показників, що характеризують оподаткування витрат на оплату праці в Україні.

Виклад основного матеріалу. Виникнення теорії фонду заробітної плати припадає на ХІХ століття і її пов'язують з іменем Дж. С. Мілля, а також його працею «Принципи політичної економії» (1848). Ця теорія базувалась на теорії робочого фонду Дж. Р. Мак-Куллоха, висвітленій у його «Нарисі про заробітну плату» (1826) [1, с. 183].

Теорія Мілля виходила із пропущення про те, що суспільство володіє жорстким стабільним фондом життєвих засобів, який зберігають капіталісти для утримання своїх працівників. Економіку при цьому розглядали як одну велику фірму, що повинна мати в запасі готові товари, які працівники купували за свою заробітну плату. А сама заробітна плата визначалась діленням цього фонду на чисельність робітників, що означало її зниження в разі зростання чисельності населення.

Згідно з теорією Мілля, розмір заробітної плати залежить здебільшого від попиту і пропозиції робочої сили, що еквівалентне співвідношенню між чисельністю населення й обсягами капіталу. Водночас сукупний попит на працю розглядали як абсолютно нееластичний.

Дж. С. Мілля запровадив поняття «сукупні фонди», які були частиною виробничого капіталу та спрямовувалися на виплату заробітної плати робітникам у формі авансу так само, як фізичний капітал. При цьому стверджували, що фонди заробітної плати орієнтувались на рівень вартості життя робітника.

В Україні дослідження питань, пов'язаних із формуванням фонду оплати праці підприємств, неодноразово проводились різними науковцями. Зокрема, В. Д. Лагутін зазначає, що фонд оплати праці – це не просто розрахункова категорія, яка лише сумує індивідуальні заробітні плати на підприємстві, а фінансова форма, на основі якої функціонує сфера оплати праці. Фонд оплати праці містить усі нараховані підприємством (фірмою) суми для оплати праці, незалежно від джерел їх фінансування: заробітну плату, стимулюючі виплати (премії, винагороди, надбавки), виплати компенсаційного характеру, оплату за відпрацьований час, оплату праці сумісників тощо [6, с. 107].

Г. Я. Кучер наголошує, що не потрібно обмежуватися поняттям «затрати на оплату праці» в складі собівартості продукції, оскільки фонд оплати праці є необхідним, як елемент організації заробітної плати. Він, як акумулятор і джерело засобів на оплату праці, дозволяє управляти трудовим процесом інтегрально на рівні підприємства, а також виробничим і післявиробничим процесами. Фонд оплати праці слід розглядати в перехідний період як інвестиції у трудові ресурси [5, с. 10].

О. В. Павловська розглядає фонд оплати праці як основне економічне джерело відтворення робочої сили, зокрема комплекс фінансових ресурсів, призначених на відтворення робочої сили [8, с. 11]. До структурних складових фонду оплати праці належить основна оплата, яка формується на базі тарифної системи, додаткова оплата праці, компенсаційні та заохочувальні виплати [8, с. 22].

Відповідно до трактування Ю. В. Малаховського, фонд оплати праці – це сума власних коштів підприємства, що об'єднуються за ознакою приналежності до статей витрат із функціонування робочої сили в процесі виробництва, джерела доходів від реалізації власності на трудовий фактор матеріального виробництва, вартісної основи реалізації функцій, оптимальний розмір яких містить вираз обсягу необхідних затрат праці на дільниці виробництва за певний проміжок часу [7, с. 8]. Тобто фонд оплати праці за цим підходом розглядають як перетворення заробітної плати в матеріальному виробництві.

Н. М. Дмитренко розглядає фонд оплати праці як узагальнювальний показник заробітної плати та зазначає, що на макроекономічному рівні він є частиною створюваного суспільством протягом року продукту, що розподіляється серед працевлаштованого населення у формі заробітної плати. Фонд оплати праці як сума заробітних плат працівників є частиною ціни робочої сили [3, с. 8].

К. С. Салига ототожнює поняття фонду оплати праці з фондом заробітної плати [11, с. 10–11], тобто фактично розглядає фонд оплати праці як суму заробітних плат працівників підприємства.

О. В. Гамова розглядає фонд оплати праці як фонд фінансових ресурсів, що тимчасово виникає в процесі реалізації відносин усередині суб'єкта економічної діяльності щодо розподілу частини суспільного продукту до індивідуальних фондів споживання працівників підприємства відповідно до рівня, об'єктивно необхідного для відтворення робочої сили [2, с. 9].

В економічній енциклопедії фонд оплати праці визначається як сумарні грошові кошти підприємства, організації, що витрачаються протягом певного періоду на виплату заробітної плати, премій, доплат працівникам [4, с. 833]. Також наголошується на відмінності фонду оплати праці від фонду заробітної плати, яка полягає в тому, що фонд заробітної плати є частиною фонду оплати праці, який, крім заробітної плати, охоплює і натуральну оплату за працю. Водночас фонд заробітної плати розглядають як грошову суму, яку нараховують і виплачують працевлаштованому населенню за виконану ним роботу зі створення матеріальних благ і надання послуг [4, с. 831].

Проаналізувавши наведені вище визначення науковців, можна стверджувати, що фонд оплати праці – це насамперед особливий фонд фінансових ресурсів підприємства, який має чітке спрямування, тобто цільове призначення. Він відображає такий ступінь розвитку економічних відносин, який пов'язаний із функціонуванням об'єктивно необхідних взаємозв'язків господарюючого суб'єкта зі своїми працівниками. Фонд оплати праці суб'єкта господарювання – це специфічний фонд фінансових ресурсів із чітко визначеним цільовим спрямуванням, яке полягає у здійсненні виплат працівникам за їх участь у господарській діяльності суб'єкта з обов'язковим регулюванням цих відносин із боку держави.

При цьому фонд оплати праці містить у собі суму нарахованої основної, додаткової заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат працівникам та є ширшим за своїх економічним змістом, аніж поняття фонду заробітної плати.

Згідно із Законом України «Про оплату праці», основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців.

Додаткова заробітна плата – це винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона містить доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій [9].

Інші заохочувальні та компенсаційні виплати містять виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові й матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми [9].

Економічні відносини з приводу формування фонду оплати праці підприємства є пріоритетною складовою комплексу відносин, що складаються у процесі оплати праці й охоплюють усю сферу трудових відносин підприємства та його працівників.

Згідно із законодавством, найманий працівник – це фізична особа, яка працює за трудовим договором на підприємстві, в установі та організації, в їх об'єднаннях або у фізичних осіб, які використовують найману працю [10]. У цю категорію входять як штатні працівники, так і сумісники (зовнішні та внутрішні). Разом із тим виконувати роботи (надавати послуги) можуть також фізичні особи на основі цивільно-правового договору. Ці особи є працівниками позаоблікового складу, як і зовнішні сумісники, однак не належать до складу найманих. Таким чином, поняття фонду оплати праці стосується не лише найманих працівників, які працюють на основі трудового договору (штатних працівників та сумісників), але й таких працівників позаоблікового складу, як фізичні особи, що працюють на основі цивільно-правового договору.

Узагальнення підходів до складання статистичної та бухгалтерської звітності підприємства показало, що поняття фонду оплати праці є вужчим, аніж витрати на оплату праці. Тобто не всі платежі, які здійснюються на користь працівників, належать до фонду оплати праці, наприклад, оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності коштом підприємства (установи, організації), допомога під час вагітності та пологів тощо (рис. 1).

Основними нормативними документами, які регулюють оподаткування фонду оплати праці в Україні, є Податковий кодекс та Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», на основі яких нами було визначено складові фонду оплати праці підприємств як бази оподаткування рис. 2)

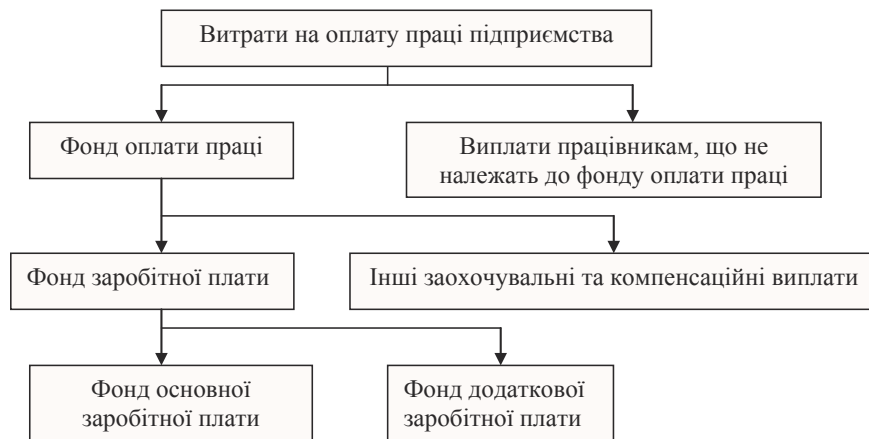


Рис. 1. Складові витрат на оплату праці підприємства

Джерело: побудовано автором на основі узагальнення трудового та бухгалтерського законодавства.

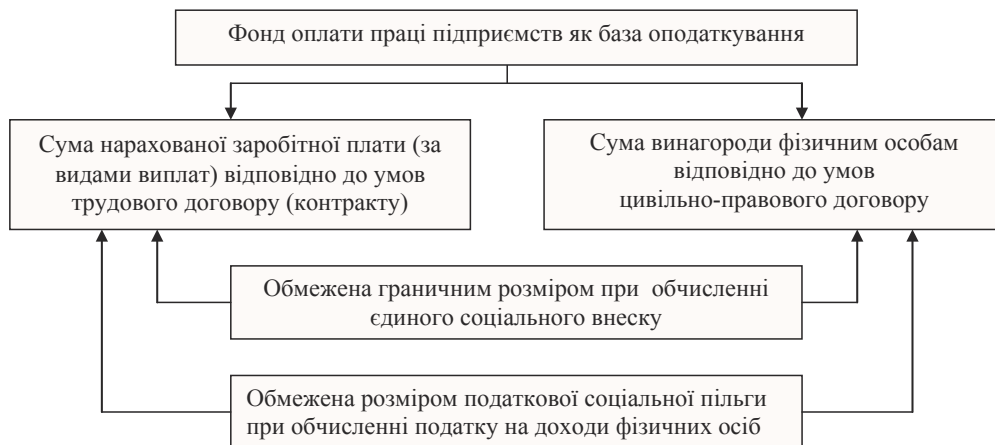


Рис. 2. Складові фонду оплати праці підприємств як бази оподаткування

Джерело: побудовано автором на основі чинного податкового законодавства.

Оподаткування фонду оплати праці є підсистемою загальної системи оподаткування витрат на оплату праці підприємства (рис. 3).

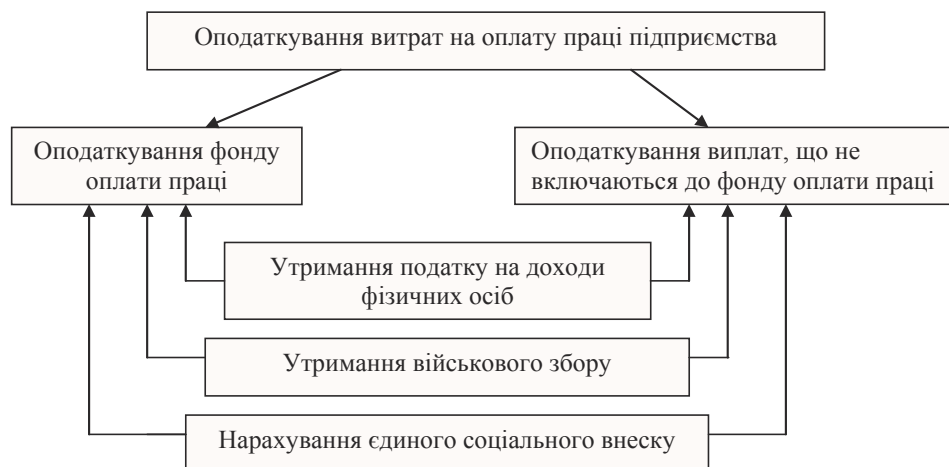


Рис. 3. Складові системи оподаткування витрат на оплату праці підприємства

Джерело: складено автором на основі узагальнення бухгалтерського, трудового та податкового законодавства.

У процесі дослідження оподаткування фонду оплати праці підприємства необхідно проаналізувати ряд фінансових показників, які комплексно характеризують рівень оподаткування всіх складових витрат підприємства на оплату праці. До таких показників слід віднести рівень оподаткування фонду оплати праці податком на доходи фізичних осіб, військовим збором та соціальними нарахуваннями, рівень оподаткування витрат на формування фонду оплати праці, рівень податкового навантаження на фонд оплати праці та рівень оподаткування витрат на персонал (таблиця 1).

Водночас під витратами на формування фонду оплати праці слід розуміти суму фонду оплати праці та соціальних нарахувань на нього. До витрат на персонал доцільно додати витрати на оплату праці (фонд оплати праці та виплати працівникам, що не належать до нього), соціальні нарахування на ці витрати, а також суму податку на додану вартість, що припадає на прямі витрати на оплату праці та нарахування на них у складі виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). Сума податків від витрат на оплату праці містить податок на доходи фізичних осіб та військовий збір, утриманий із витрат на оплату праці, а також суми єдиного соціального внеску, який нараховувався на них.

Таблиця 1

Показники оподаткування витрат на оплату праці підприємства

Показники	Методика розрахунку
Рівень оподаткування фонду оплати праці податком на доходи фізичних осіб ($P_{\text{ДФО}}$)	$P_{\text{ДФО}} = \frac{\text{ПДФО}}{\text{ФОП}} \cdot 100\%$, де ПДФО – сума податку на доходи фізичних осіб; ФОП – нарахований фонд оплати праці.
Рівень оподаткування фонду оплати праці військовим збором ($P_{\text{СУ}}$)	$P_{\text{СУ}} = \frac{\text{ВЗ}}{\text{ФОП}} \cdot 100\%$, де ВЗ – сума військового збору.
Рівень оподаткування фонду оплати праці соціальними нарахуваннями ($P_{\text{СН}}$)	$P_{\text{СН}} = \frac{\text{СН}}{\text{ФОП}} \cdot 100\%$, де СН – сума соціальних нарахувань (єдиного соціального внеску).
Рівень оподаткування витрат на формування фонду оплати праці ($P_{\text{ВФ}}$)	$P_{\text{ВФ}} = \frac{\text{ПФОП}}{\text{ВФОП}} \cdot 100\%$, де ПФОП – сума податків від фонду оплати праці; ВФОП – витрати на формування фонду оплати праці.
Рівень податкового навантаження на фонд оплати праці ($\Pi_{\text{Н}}$)	$\Pi_{\text{Н}} = \frac{\text{ПФОП}}{\text{ЧФОП}} \cdot 100\%$, де ЧФОП – чистий фонд оплати праці.
Рівень оподаткування витрат на персонал ($P_{\text{ВП}}$)	$\Pi_{\text{Н}} = \frac{\text{ПВОП} + \text{ПДВ}'}{\text{ВП}} \cdot 100\%$, де ПВОП – сума податків від витрат на оплату праці; ПДВ' – сума податку на додану вартість, що припадає на прямі витрати на оплату праці та нарахування на них у складі виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); ВП – витрати на персонал.

Джерело: складено автором.

Охарактеризовані показники дають змогу визначити, наскільки використання найманої праці обтяжує підприємство з погляду виникнення його додаткових операційних витрат, а також порівняти ці показники із законодавчо встановленими. При цьому варто взяти до уваги, що витрати на оплату праці та їх оподаткування зумовлюють також збільшення суми податку на додану вартість та зростання ціни продукції.

Висновки. Отже, сума фонду оплати праці підприємства є складовою його витрат на оплату праці та не вичерпує собою всю базу оподаткування, пов'язану із використанням найманої праці. Оподаткування фонду оплати праці є підсистемою загальної системи оподаткування витрат на оплату праці підприємства. Водночас витрати підприємства, пов'язані з використанням найманої праці, не обмежуються лише фондом оплати праці та обов'язковими нарахуваннями на нього. Вони також містять виплати працівникам, що не належать до фонду оплати праці, соціальні нарахування на них, а також суму податку на додану вартість, яка припадає на прямі витрати на оплату праці та нарахування на них у складі виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

Література:

1. Блауг М. Економічна теорія в ретроспективі / Марк Блауг ; [пер. з англ. І. Дзюб]. – К. : Вид-во Соломії Павличко «Основи», 2001. – 670 с.
2. Гамова О. В. Управління фондом оплати праці у стимулюванні інноваційної діяльності промислового підприємства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.04 / О. В. Гамова ; Криворізький технічний ун-т. – Кривий Ріг, 2009. – 20 с.
3. Дмитренко Н. М. Науково-методичні підходи до прогнозування фонду оплати праці у системі макропоказників : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.02.03 / Н. М. Дмитренко ; Н.-д. екон. ін-т М-ва економіки та з питань європ. інтегр. України. – К., 2005. – 19 с.

4. Економічна енциклопедія : у трьох томах. Т. 3 / [редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін.]. – К. : Видавничий центр «Академія», 2002. – 952 с.
5. Кучер Г. Я. Формування механізму організації заробітної плати в умовах становлення ринкової економіки : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.01.01 / Г. Я. Кучер ; Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка. – К., 2000. – 17 с.
6. Лагутін В. Д. Реформа оплати праці стимулюючого типу в Україні : теорія, концепція, практичні рекомендації і пропозиції : монографія / В. Д. Лагутін. – Луцьк : РВВ «Вежа» Волин. держ. ун-ту ім. Лесі Українки, 2000. – 241 с.
7. Малаховський Ю. В. Механізм формування, розподілу і використання фонду оплати праці підприємств машинобудування : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.06.01 / Ю. В. Малаховський ; Хмельниц. держ. ун-т. – Хмельницький, 2004. – 18 с.
8. Павловська О. В. Регулювання ринку праці: фінансово-економічний механізм : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра. екон. наук : 08.09.01 / О. В. Павловська ; НАН України, Ін-т економіки. – К., 2002. – 36 с.
9. Про оплату праці [Електронний ресурс] : Закон України від 24 березня 1995 р. N 108/95-ВР. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/108/95-вр>.
10. Про порядок вирішення колективних трудових спорів (конфліктів) [Електронний ресурс] : Закон України від 3 березня 1998 р. № 137/98-ВР. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/137/98-%D0%B2%D1%80>.
11. Салига К. С. Удосконалення методів оцінки економічної ефективності господарської діяльності промислових підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.06.01 / К. С. Салига ; Приазов. держ. техн. ун-т. – Маріуполь, 2005. – 19 с.