

Т. О. Меліхова,  
кандидат економічних наук,  
М. Р. Єрмоєнко,  
м. Запоріжжя

## КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ ТА АНАЛІЗУ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ ДЛЯ ПІДВИЩЕННЯ РІВНЯ ФІНАНСОВОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА

**Вступ.** В умовах ринкової економіки добробут підприємства залежить від правильності ведення обліку оплати праці, тому керівництво підприємства приділяє значну увагу цьому питанню. Рівень заробітної плати встановлений роботодавцями залежить безпосередньо від ефективності виробництва, продуктивності праці, конкурентоспроможності продукції, але не може бути нижчим за встановленим законодавством розміром мінімальної заробітної плати. Розмір заробітної плати працівникам, який підлягає виплаті є індикатором їх загальножиттєвого рівня та основним стимулом, який стимулює процес виробництва. Утриманий із заробітної плати податок на прибутки фізичних осіб є прибутком бюджету, а утриманий та нарахований на фонд оплати праці єдиний соціальний внесок перераховується до Пенсійного фонду для фінансування пенсій. Отже, заробітна плата є не тільки джерелом, за рахунок якого забезпечується життєдіяльність працівників, а її зростання впливає на підвищення продуктивності праці та прибутків підприємства, а також допомагає здійснювати державі соціальну та регулюючу функції.

Від рівня податкового навантаження на заробітну плату залежить допустимий розмір оплати праці, який підприємство може встановити для виплати. Так як під час планування підвищення заробітної плати потрібно враховувати пропорційне збільшення розміру податків та внесків. Наразі, щоб підприємство розширювало господарську діяльність не варто підвищувати заробітну плату без проведення аналізу та прогнозування наслідків, так як може знизитися рівень фінансової безпеки підприємства.

**Постановка завдання.** Обґрунтовано концептуальні основи обліку заробітної плати. Удосконалити розрахунок податкового навантаження на заробітну плату.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питанням обліку заробітної плати та податкового навантаження займалися вітчизняні вчені-економісти, а саме: Ф. Бутинець, А. Загородній, Г. Паргін, А. Батура, М. Карпенко, Л. Шевченко, М. Семіком, Г. Семенов, В. Вишневецький, Ю. Іванов, О. Амоша та ін. Цьому питанню завжди приділяли багато уваги, але зараз є необхідність подальшого розвитку та вдосконалення обліку заробітної плати на підприємствах та

методичних підходів до розрахунку податкового навантаження.

Згідно зі ст. 2 Закону „Про оплату праці” [8], визначено структуру заробітної плати: основна заробітна плата — це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов’язки), 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, за особливі умови праці, та включає доплати, надбавки, гарантійні й компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством, премії, пов’язані з виконанням виробничих завдань і функцій; інші заохочувальні та компенсаційні виплати (виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами й положеннями, компенсаційні та інші грошові й матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які проваляться понад встановлені зазначеними актами норми).

Облік розрахунків з оплати праці є досить складною проблематикою бухгалтерського обліку, яка вимагає ретельного організаційного забезпечення, питання розрахунків з оплати праці розглядається в нормативних документах та розкривається в працях провідних науковців (табл. 1).

Отже, немає єдиної думки до трактування вченими-економістами терміну „заробітна плата”. На нашу думку, заробітною платою є компенсація у грошовій формі працівникам за вже виконану роботу на підприємстві, а здійснення розрахунків за заробітної платою є погашення (виплата) кредиторської заборгованості (заробітної плати) своїм працівникам.

Податкова соціальна пільга застосовується виключно до прибутку, нарахованого платнику податку протягом звітного податкового місяця у вигляді заробітної плати й лише за умови, що розмір такої зарплати не перевищує суми, яка дорівнює сумі прожиткового мінімуму на 1 січня звітного року, помноженої на 1,4 та округленої до найближчих 10 гривень. У зв’язку із застосуванням на 1 січня 2011 р. прожиткового мінімуму на працюючу особу на рівні 941 грн. на місяць, розмір заробітної плати, що дає право на податкову соціальну пільгу, становить 1220 грн. (869 грн. x 1,4). Мінімальну зароб-

## Підходи до трактування заробітної плати

Автор	Дефініція
1. Закон України „Про оплату праці” [8]	Заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.
2. Податковий кодекс України [7]	заробітна плата – основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв’язку з відносинами трудового найму згідно із законом.
3. Іфтемічук В. С. Навчальний економічний словник-довідник [18]	Заробітна плата – виражена в грошовій формі, частина національного прибутку, що надходить в особисте споживання працівників і повинна розподілятися відповідно до кількості та якості праці, вкладеної ними в суспільне виробництво.
4. Осовська Г. В., Юшкевич О. О., Заводський Й. С. Економічний словник. [19]	Заробітна плата – частина доданої вартості в грошовій формі, яка внаслідок його розподілу надходить працівника залежно від кількості та якості затраченої ними праці.
5. Коблянська О. І. Фінансовий облік [20]	Основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норм часу, виробітку, обслуговування, посадових обов’язків)

ітну плату на 1 січня 2011 р. 941 грн. У Наказі про облікову політику зазначено, що розмір податкових соціальних пільг залежить від категорій платників податку й дорівнює 100, 150 та 200 % від мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня звітного року. Розрахунково-платіжна відомість показана в табл. 2.

Алгоритм розрахунку податку із зарплати про-водиться за формулою:

$$\text{ПДФО} = (\text{ЗП} - \text{ПСП} - \text{ЄСВ}) \times \text{С}, \quad (1)$$

де ПДФО — податок із прибутків фізичних осіб;

ЗП — нарахована місячна заробітна плата;

ПСП — податкова соціальна пільга;

ЄСВ — єдиний соціальний внесок;

С — ставка податку (15% або 17%).

Після відображення нарахування та утримання заробітної плати у розрахунково-платіжній відомості, розраховується нарахування на фонд оплати праці (табл. 3).

Облік заробітної плати підприємства ведеться на рахунку 66 „Розрахунки за виплатами працівникам”, де узагальнюється інформація про розрахунки за виплатами працівникам, що ставляться і до облікового, і до необлікового складу підприємства. Рахунок 66 „Розрахунки за виплатами працівникам” має такі субрахунки (табл. 4).

За кредитом рахунку 66 „Розрахунки за виплатами працівникам” відображаються нарахована працівникам підприємства основна й додаткова заробітна плата, премії, допомога з тимчасової непрацездатності, інші виплати; за дебетом — виплата основної й додаткової заробітної плати, премій, допомоги з тимчасової непрацездатності тощо; утримання податку з прибутків

фізичних осіб, єдиного соціального внеску, платежів за виконавчими документами. Для правильного визначення, а також документального підтвердження операцій з податку на прибутки фізичних осіб, використовується рахунок 64 зі субрахунком: 641 „Розрахунки з податку на прибутки фізичних осіб”. На рахунку 651 „Розрахунки за пенсійним страхуванням” відображається єдиний соціальний внесок (табл. 5).

Для розрахунку сум щорічних відпусток береться фонд заробітної плати за попередні 12 місяців, розраховується середньодобова заробітна плата (виходячи з календарних днів у році без урахування святкових днів), яка помножується на кількість днів відпустки. При розрахунку виплат з тимчасової непрацездатності, береться заробітна плата за попередні 6 місяців, з яких встановлюється середньодобова заробітна плата працівника, яка потім помножується на кількість днів непрацездатності (вихідні та святкові дні не враховуються). Особливості оподаткування заробітної плати показано на рис 1.

Ретельний аналіз заробітної плати передбачає розрахунок податкового навантаження на заробітну плату працівника та підприємства (табл. 6).

Податкове навантаження на заробітну плату працівника:

$$\text{ПН}_{\text{ЗПтр}} = \frac{\text{Пу}_{\text{ЄСВ}} + \text{Пу}_{\text{ДФО}}}{\text{Зпл}} * 100\%, \quad (1)$$

де  $\text{Пу}_{\text{ЄСВ}}$  — утриманий єдиний соціальний внесок із заробітної плати з працівника, %;

$\text{Пу}_{\text{ДФО}}$  — утриманий податок з прибутків фізичних осіб з працівника, грн;

Таблиця 2

## Приклад розрахунково-платіжної відомості, грн.

ПІБ	Нарахована зарплата	Утримання				Усього	Сума до сплати
		ПСП	ЄСВ	ПДФО			
				15%	17%		
Іванов	1000	470,5	36	74,03		110,03	889,97
Петров	2000	-	72	289,2		361,2	1638,8
Зайцев	10000	-	360		1638,8	1998,8	8001,2
Усього	13000	х	468	2002,03		2470,03	10529,97

Таблиця 3

## Приклад нарахування на ФОП, грн.

Групи працівників	Нарахування заробітної плати, грн	Нарахування ставки ФОП ЄСВ, 37%
Робочі	1000	370
Адміністрація	2000	740
Робітники збуту	10000	3700
Усього	13000	4810

Таблиця 4

## Робочий план по рахунку 66 „Розрахунки за виплатами працівникам”

Рахунок	Субрахунок	Назва
66	661	Розрахунки за заробітною платою
	662	Розрахунки з депонентами
	663	Розрахунки за іншими виплатами

Таблиця 5

## Журнал господарських операцій

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Нарахування заробітної плати:			
Робочим	23	661	1000
Адміністрації	92	661	1200
Робітникам збуту	93	661	2000
Утримання із заробітної плати:			
ЄСВ	661	651	468
ПДФО	661	641	2002,03
Нарахування на ФОП ЄСВ			
Робочим	23	651	370
Адміністрації	92	651	3700
Робітникам збуту	93	651	740



Рис. 1. Запропонована схема оподаткування заробітної плати

Таблиця 6

## Приклад розрахунку податкового навантаження на заробітну плату

Групи працівників	Нарахування заробітної плати, грн.	Утримання, грн.			Нарахування на ФОП ЄСВ 37%, грн.	Усього ЄСВ із заробітної плати, грн.	Податкове навантаження, %
		ЄСВ	ПДФО				
			15%	17%			
Робочі	1000	36	74,03		370	480,03	48
Адміністрація	2000	72	289,2		740	1101,2	55,06
Робітники збуту	10000	360	1638,8		3700	5698,8	56,99
Разом	13000	468	2002,03		4810	7280,03	56,00

$Z_{пл}$  — нарахована заробітна плата, грн.

Під час визначення податкового навантаження платежів на заробітну плату видно частку утриманих податків та внесків із заробітної плати.

Податкове навантаження на заробітну плату підприємства:

$$ПН_{\text{ФОП}} = \frac{Пн_{\text{ЄСВ}}}{Z_{пл}} * 100\%, \quad (2)$$

де  $Пн_{\text{ФОП}}$  — податкове навантаження на фонд оплати працівників, %;

$Пн_{\text{ЄСВ}}$  — нарахований єдиний соціальний внесок на фонд оплати праці, грн.;

Податкове навантаження демонструє частку сплачених внесків із заробітної плати.

Загальне податкове навантаження на заробітну плату:

$$ПН_{\text{ЗПзаг}} = \frac{Пу_{\text{ЄСВ}} + Пу_{\text{пдфо}} + Пн_{\text{ЄСВ}}}{Z_{пл}} * 100\%, \quad (3)$$

де  $ПН_{\text{ЗПзаг}}$  — загальне податкове навантаження на заробітну плату, %.

$Пу_{\text{ЄСВ}}$  — утриманий єдиний соціальний внесок із заробітної плати працівника, %;

$Пу_{\text{пдфо}}$  — утриманий податок з прибутків фізичних осіб із працівника, грн.;

$Пн_{\text{ЄСВ}}$  — нарахований єдиний соціальний внесок на фонд оплати праці, грн.;

Формула визначення податкового навантаження на заробітну плату показує розмір податків та внесків, які утримані та нараховані із заробітної плати в звітному періоді.

Приклад розрахунку чистого прибутку при різних ставках ЄСВ

Показник	Варіанти			
	1	2	3	4
Прибуток від реалізації, грн.	30000	30000	30000	30000
Витрати від реалізації, грн:	26810	27200	27850	28240
у тому числі матеріали, грн	8000	8000	8000	8000
заробітна плата, грн	13000	13000	13000	13000
Ставка ЄСВ, %	37%	40%	45%	48%
Нарахування на ФОП, грн	4810	5200	5850	6240
Амортизація, грн.	1000	1000	1000	1000
Оподаткований прибуток, грн	3190	2800	2150	1760
Податок на прибуток, грн	797,5	700	537,5	440
Чистий прибуток, грн	2392,5	2100	1612,5	1320

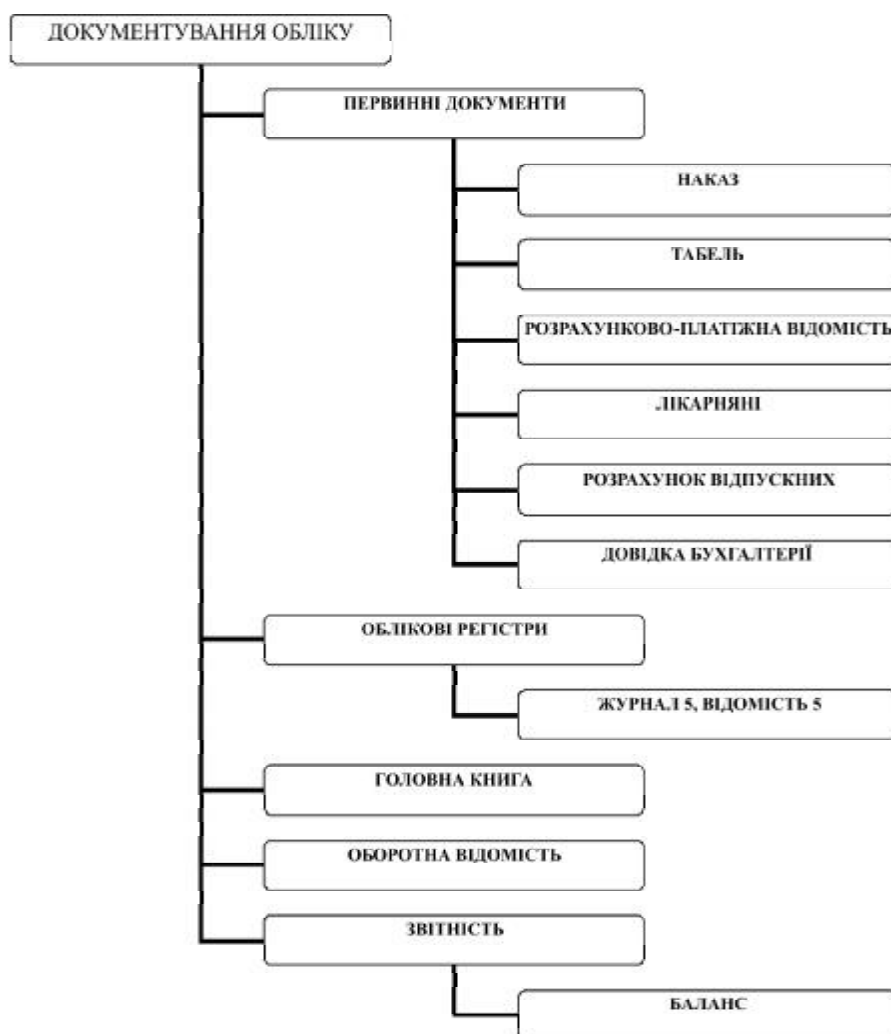


Рис. 1. Запропонована схема документування обліку заробітної плати

Розрахунок впливу на чистий прибуток різних ставок єдиного соціального внеску (табл. 7).

З табл. 7 видно наступний взаємозв'язок, що чим вище ставки єдиного соціального внеску при інших однакових умовах, тим менше розмір чистого прибутку підприємства.

**Висновки.** Обґрунтовано концептуальні основи обліку заробітної плати, що на відміну від існуючих включає: підходи до трактування терміну заробітної плати, приклад розрахунку заробітної плати у розрахунково-платіжній відомості, приклад нарахування на фонд оплати праці, робочий план по рахунку 66 „Розрахунки за виплатами працівникам”, відображення кореспонденції рахунків у журналі господарських операцій. Запропоновано схеми документування обліку заробітної плати та оподаткування заробітної плати. Удосконалено розрахунок податкового навантаження на заробітну плату, що на відміну від існуючих включає: запропоновані формули з розрахунку податкового навантаження на заробітну плату працівника та підприємства, приклади розрахунку чистого прибутку при різних ставках єдиного соціального внеску та податкового навантаження на заробітну плату. Це підвищить рівень фінансової безпеки підприємства.

### Література

1. **Реальна заробітна плата в Україні** [Електронний ресурс]. — Режим доступу : NEWSru.ua 2. **Закон України „Про збір та облік єдиного внеску а загальнообов'язкове державне соціальне страхування”** від 08.07.2010 № 2464-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua> 3. **Лист Міністерства праці та соціальної політики України** від 09.12.2010 р. № 912/13/155-10 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua> 4. **Конституція України** від 28.06.1996 р. // Урядовий кур'єр. — 1996. — №129 — 130. — 56 с. 5. **Господарський Кодекс України № 436-IV** від 16.01.2003 р. — Х. : Фактор, 2003. — 260 с. 6. **Цивільний Кодекс України № 435-IV** від 16.01.2003 р. — Х. : Фактор, 2003. — 245 с. 7. **Податковий кодекс України № 2755-VI** від 02.12.2010 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua> 8. **Закон України „Про оплату праці”** від 24.03.95 р. №108/995-ВР, зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua> 9. **Закон України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”** від 16.07.99 р. №996-XIV, зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua> 10. **Бутинець Ф.** Організація бухгалтерського обліку / Ф. Бутинець, О. Олійник. — Ж. : Рута, 2001. — 576 с. 11. **Ганін В.** Основи теорії економічного аналізу / В. Ганін. — Харків : АТЗТ „Самміт-Харків”, 2002. — 105 с. 12. **Завгородній А.** Бухгалтерський облік: основи теорії та практики / А. Завго-

родній, Г. О. Паргін. — Київ, 2003. — 327 с. 13. **Сопко В.** Організація і методика проведення аудиту / В. Сопко, В. Шило. — Київ, 2005. — 575 с. 14. **Тарасенко Н. В.** Економічний аналіз / Н. В. Тарасенко. — Львів, 2004. — 344 с. 15. **Башняник Г. І.** Політекономія / Г. І. Башняник, П. Ю. Лазур, В. С. Медведєв : підручник. — К. : Ніка Центр Ельга, 2000. — 528 с. 16. **Бойчик І. М.** Економіка підприємства / І. М. Бойчик : навч. посіб. — К. : Атіка, 2004. — 156 с. 17. **Економіка підприємства : підручник / за ред. С. Ф. Покропівного.** — 2-ге вид. — К. : КНЕУ, 2005. — 528 с. 18. **Іфтемічук В. С.** Навчальний економічний словник-довідник: Терміни, поняття, персоналії / В. С. Іфтемічук / за ред. Г. І. Башнянина і В. С. Іфтемчука. — 2-ге вид. — Л. : „Манголія 2006”, 2007. — 688 с. 19. **Осовська Г. В.** Економічний словник / Г. В. Осовська, О. О. Юшкевич, Й. С. Заводський. — К. : Кондор, 2009. — 358 с. 20. **Коблянська О. І.** Фінансовий облік : навч. посіб. / О. І. Коблянська. — 2-ге вид. — К. : Знання, 2007. — 471 с.

**Меліхова Т. О., Єрмоєнко М. Р. Концептуальні основи обліку заробітної плати та аналізу податкового навантаження для підвищення рівня фінансової безпеки підприємства**

У статті обґрунтовано концептуальні основи обліку заробітної плати в Україні. Здійснено аналіз податкового навантаження на заробітну плату.

*Ключові слова:* заробітна плата, облік, аналіз, податкове навантаження, єдиний соціальний внесок, ПДФО.

**Меліхова Т. О., Єрмоєнко М. Р. Концептуальные основы учета заработной платы и анализа налоговой нагрузки для повышения уровня финансовой безопасности предприятия**

В статье обосновано концептуальные основы учета заработной платы. Осуществлен анализ налоговой нагрузки на заработную плату.

*Ключевые слова:* заработная плата, учет, анализ, налоговая нагрузка, единый социальный взнос, НДФЛ.

**Melikhova T. O., Eremenko M. R. Conceptual bases of account of ettlings and analysis of tax loading are for increase of financial strength of enterprise security**

In the article grounded conceptual bases of account of ettlings. The analysis of the tax loading is carried out on an ettlings.

*Key words:* ettlings, account, analysis, tax loading, unique social payment, a tax is from the profits of physical persons.

Стаття надійшла до редакції 06.09.2011

Прийнято до друку 24.02.2012