

УДК 336.226.11:331.2(477.8)

Н. В. Іванчук – викладач-стажист кафедри економічної теорії Національного університету “Острозька академія”

## Оподаткування фонду оплати праці підприємств в умовах ринково орієнтованої економіки України

*Роботу виконано на кафедрі економічної теорії  
НУ “Острозька академія”*

У статті висвітлено теоретичні та практичні аспекти оподаткування фонду оплати підприємств України й обґрунтовано рекомендації щодо його вдосконалення в ринкових умовах.

**Ключові слова:** фонд оплати праці підприємства, заробітна плата, соціальні нарахування.

**Иванчук Н. В. Налогообложение фонда оплаты труда предприятий в условиях рыночно ориентированной экономики Украины.** В статье освещены теоретические и практические аспекты налогообложения фонда оплаты труда на предприятиях Украины и обосновываются рекомендации по его усовершенствованию в рыночных условиях.

**Ключевые слова:** фонд оплаты труда предприятия, заработная плата, социальные начисления.

**Ivanchuk N. V. The Taxation of Enterprises' Compensation Package Fund in the Market Economy of Ukraine.** The article considers theoretical and practical aspects of the taxation of enterprises' compensation package fund in Ukraine. The author offers the ways to improve this taxation under market conditions.

**Key words:** the compensation package's fund of enterprise, wages, social accruals.

**Постановка наукової проблеми та її значення.** На сучасному етапі розвитку вітчизняної економіки одним із винятково важливих питань на шляху стимулювання виробництва та підприємницької діяльності є оптимізація оподаткування суб'єктів господарювання. Вилучення частини фінансових ресурсів підприємства, що відбувається у вигляді сплати останнім податкових платежів, значною мірою може підірвати його матеріальну зацікавленість у результатах своєї роботи, знижувати стимули подальшого розширення власної діяльності, змушувати врешті-решт приховувати свої доходи та витрати або тінзувати їх.

Актуальність питання оподаткування фонду оплати праці підприємства, яке відображається у сплаті обов'язкових соціальних нарахувань на заробітну плату працівників, безпосередньо зумовлюється тим, що ці страхові внески спричиняють додаткові витрачання коштів господарюючого суб'єкта, оскільки входять до складу операційних витрат господарської діяльності.

**Аналіз останніх досліджень проблеми.** Вивчали проблематику регулювання доходів працівників, формування фонду оплати праці та його стимулюючу роль у підвищенні продуктивності роботи такі науковці, як А. В. Базилук, Д. П. Богиня, Т. О. Дулік, А. М. Колот, Т. В. Кулинич, Ю. В. Малаховський, Н. О. Павловська, О. П. Савенко, М. Т. Чумаченко, Г. В. Щокін й ін. Аналіз публікацій показав, що дослідники трактують фонд оплати праці як одне з джерел доходів населення й акцентують увагу на утриманнях, серед яких обов'язковими є податок на доходи фізичних осіб та соціальні внески. Проте сьогодні відсутні ґрунтовні дослідження соціальних нарахувань на фонд оплати підприємства, які безпосередньо впливають на величину загального доходу самого підприємства.

**Метою** дослідження є обґрунтування рекомендацій щодо вдосконалення оподаткування фонду оплати праці підприємств України на основі з'ясування теоретичних та практичних аспектів цієї проблематики.

Для досягнення поставленої мети потрібно розв'язати такі **завдання**:

- 1) з'ясувати сутність фонду оплати праці підприємства та його оподаткування;
  - 2) охарактеризувати соціальні нарахування й оцінити їхню динаміку;
  - 3) проаналізувати динаміку фонду оплати праці підприємств у взаємозв'язку зі зміною загальної ставки соціальних нарахувань;
  - 4) визначити рекомендації щодо вдосконалення оподаткування фонду оплати праці підприємств.
- Дослідження ґрунтується на використанні загальнонаукових методів та методів і прийомів економічного аналізу.

**Виклад основного матеріалу й обґрунтування результатів дослідження.** Формування фонду оплати праці на сучасному підприємстві здійснюється відповідно до кількості працівників, які беруть участь у виробничому процесі, рівня їхньої кваліфікації, трудової участі, наділених повноважень тощо. При цьому обов'язково враховуються вимоги законодавства, які регламентують величину мінімальної заробітної плати, оплату відпусток, понадурочних годин, роботи в нічний час, святкових на неробочих днів, виплату допомоги з тимчасової непрацездатності тощо.

Згідно із Законом України “Про оплату праці”, заробітна плата – це винагорода, обчислена, зазвичай, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу. Розмір заробітної плати залежить від складності й умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства. Згідно із законодавством, за своєю структурою заробітна складається з основної, додаткової заробітної плати й інших заохочувальних та компенсаційних виплат [1].

Отже, заробітна плата тут трактується суто як винагорода за виконану роботу з погляду працівника. Що ж до підприємства, то, на нашу думку, поняття “заробітна плата” за своєю сутністю переходить до поняття “фонд оплати праці”, або “витрати на оплату праці”, оскільки виступає одним з елементів витрат операційної діяльності підприємства.

На основі вищезазначеного підсумовуємо: під оподаткуванням фонду оплати роботи підприємства ми розуміємо саме сплату внесків на соціальні заходи або нарахувань на фонд оплати праці. Вони є елементом операційних витрат, який змінюється пропорційно до витрат на оплату роботи й сума якого безпосередньо залежить від величини нарахованої заробітної плати працівникам.

Проте залежність у цьому випадку не є суто прямою й однобічною. Під час зміни ставок нарахувань, зокрема зростанні, відбувається їх зворотний вплив на величину фонду оплати праці підприємства. Чим більше зростають розміри соціальних внесків, тим більше господарюючі суб'єкти прагнуть зменшити нарахований фонд оплати праці, відображений у бухгалтерській документації, і приховати більшу його частину, або тінзувати. Тобто в цих умовах зв'язок між розміром нарахувань і величиною нарахованого фонду оплати праці підприємства стає зворотним. І єдиним фактором, який не дає фонду оплати праці перебувати на катастрофічно низькому рівні, є розмір мінімальної заробітної плати, установлений на законодавчому рівні.

Виплата частини заробітної плати в конвертах сприяє розвитку “тіньової” економіки, що негативно впливає на фінансово-економічну систему України [8].

Проаналізуємо докладніше, які соціальні внески нараховує на фонд оплати праці та сплачує підприємство.

Нині соціальні нарахування здійснюються до таких фондів:

- 1) Пенсійного фонду України;
- 2) Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності;
- 3) Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття;
- 4) Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України.

Пенсійний фонд України створено 21 грудня 1990 року, Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України, Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття та Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності створені й діють з 1 січня 2001 року. Тобто всі чотири фонди почали одночасно приймати страхові внески, лише починаючи з 2001-го.

Ставки зборів на загальнообов'язкове державне соціальне страхування встановлюються на законодавчому рівні й регламентуються такими нормативними актами, як Закони України “Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування”, “Про розмір внесків на деякі види загальнообов'язкового державного соціального страхування”, “Про страхові тарифи на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності”, “Про Державний бюджет України” [2–7].

Слід зазначити, що розміри ставок цих зборів протягом 2001–2008 років не були стабільними й знижувались або зростали.

Ставка збору на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування в Україні за 2001–2008 років (табл. 1) зростала, за винятком 2006-го, коли відзначалось її падіння на 0,5 процентних пункти. Загалом дані засвідчують, що мінімальне значення ставки було у 2006 році (31,8 %), максимальне (33,2 %) за останні два роки.

Таблиця 1

**Динаміка величини ставки збору на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування в Україні за 2001–2008 роки**

Рік	Ставка збору, %	Відхилення, п. п.
2001	32,0	–
2002	32,0	0
2003	32,0	0
2004	32,0	0
2005 (січень–березень)	32,0	0
2005 (квітень–грудень)	32,3	0,3
2006	31,8	-0,5
2007	33,2	1,4
2008	33,2	0

Відсоток нарахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням, за 2001–2008 роки зазнав незначних змін, оскільки за весь період змінювався лише двічі – зріс на 0,4 процентних пункти в лютому 2002-го та знизився на 1,4 процентних пункти з 1 січня 2007 року, досягнувши величини 1,5 % (табл. 2).

Таблиця 2

**Динаміка величини ставки збору на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням, в Україні за 2001–2008 роки**

Рік	Ставка збору, %	Відхилення, п. п.
2001	2,5	–
2002 (січень)	2,5	0
2002 (лютий–грудень)	2,9	0,4
2003	2,9	0
2004	2,9	0
2005	2,9	0
2006	2,9	0
2007	1,5	-1,4
2008	1,5	0

Найбільших змін за 2001–2008 роки зазнавав розмір ставки збору на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття (табл. 3), оскільки він варіював вісім разів. Найбільше його значення спостерігалось у січні 2002 року (2,5 %), а найменше (1,3 %) – за останні три роки.

Таблиця 3

**Динаміка величини ставки збору на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття в Україні за 2001–2008 роки**

Рік	Ставка збору, %	Відхилення, п. п.
2001 (січень)	1,5	–
2001 (лютий)	1,625	0,125
2001 (березень–червень)	2,0	0,375
2001 (липень–грудень)	2,5	0,5
2002 (січень)	2,5	0
2002 (лютий)	2,214	-0,286
2002 (березень–грудень)	2,1	0,114
2003 (січень–лютий)	2,1	0
2003 (березень–грудень)	1,9	-0,2
2004	1,9	0,0
2005 (січень–березень)	1,9	0
2005 (квітень–грудень)	1,6	-0,3
2006	1,3	-0,3
2007	1,3	0
2008	1,3	0

Ставка збору на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності, в Україні за аналізований період зросла у 2003 році на 0,2 % для 1 класу ризику та впала на 0,2 % у 2006-му для всіх класів ризику (табл. 4).

Таблиця 4

**Динаміка величини ставки збору на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності, в Україні за 2001–2008 роки**

Рік	Ставка збору, %	Відхилення, п. п.
2001 (квітень–грудень)	0,84–13,8	–
2002	0,84–13,8	0
2003 (січень–травень)	0,84–13,8	0
2003 (червень–грудень)	0,86–13,8	0,2
2004	0,86–13,8	0
2005	0,86–13,8	0
2006 (січень–травень)	0,86–13,8	0
2006 (червень–грудень)	0,66–13,6	-0,2
2007	0,66–13,6	0
2008	0,66–13,6	0

Отже, аналіз динаміки величини ставок соціальних нарахувань в Україні за 2001–2008 роки засвідчує, що найбільш стабільними були розміри внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, оскільки вони змінювалися лише два рази. Ставка збору на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування в Україні варіювала три рази, а збору на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття – аж вісім разів.

Зміни ставок нарахувань соціальних внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування безпосередньо вплинули на зміну величини фонду оплати праці підприємств (табл. 5).

Із табл. 5 випливає, що за весь аналізований період відзначалася позитивна тенденція до зростання загальної величини фонду оплати праці підприємств, зокрема у 2003 році він зріс на 17,1 % порівняно з попереднім роком, у 2004-му – на 26,1 % порівняно з 2003-м, а у 2005, 2006, 2007 роках зростання щорічно становило, відповідно, 30,8, 25,3 та 28,1 %.

Таблиця 5

**Динаміка фонду оплати праці підприємств – суб'єктів підприємницької діяльності –  
та загальної ставки соціальних нарахувань в Україні за 2001–2007 роки**

Показник \ Рік	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Фонд оплати праці, млн грн*	**	45 467,8	53 228,7	67 115,5	87 805,1	110 059,3	140 948,6
Темп росту, %	–	–	117,1	126,1	130,8	125,3	128,1
Загальна ставка нарахувань, %***	50,48	50,81	50,63	50,6	50,6	49,68	49,6
Відхилення, п. п.	–	0,33	-0,18	-0,03	0,00	-0,93	-0,08

\* за даними Держкомстату [9]; \*\* інформація відсутня; \*\*\* обчислив автор.

Щодо динаміки загальної ставки соціальних нарахувань, то слід зазначити, що вона за 2001–2007 роки постійно знижувалася, за винятком 2001, 2002 років, коли відзначалось її зростання на 0,33 % до значення 50,81 %. Унаслідок подальшого зниження у 2007-му величина ставки соціальних нарахувань дорівнювала 49,6 %, тобто була найменшою за 2001–2007 роки.

Дані засвідчують, що протягом аналізованого періоду зниження загальної ставки соціальних нарахувань супроводжувалося зростанням фонду оплати праці підприємств, відображеного в облікових документах. Це підтверджує взаємозв'язок наведених показників і дає підставу стверджувати, що не останню роль у позитивній динаміці фонду оплати праці відіграли відрахування на соціальні заходи у складі операційних витрат, зменшення яких знижувало додатковий витратний тягар підприємств.

Проте значну частину заробітної плати підприємства виплачували й виплачують своїм працівникам без відображення відповідної операції в бухгалтерських документах. Сьогодні важко визначити величину фонду оплати праці, яка приховується, оскільки дуже мало інформації, необхідної для цього. Проте одне не викликає сумніву: підприємства діють так для того, аби зменшити величину соціальних нарахувань для сплати, мінімізувати свої витрати, оскільки немає підстав для існування іншої причини.

**Висновки й перспективи досліджень.** Величина нарахувань на фонд оплати підприємства впливає на 1) розмір нарахованого фонду оплати праці підприємства; 2) формування фінансових результатів роботи суб'єкта господарювання у складі витрат операційної діяльності; 3) рівень мотивації підприємства щодо прозорого здійснення своєї господарської діяльності.

У сучасних умовах розвитку ринково орієнтованої економіки України слід 1) зменшувати додатковий тягар підприємств, зокрема в частині нарахувань на фонд оплати праці; 2) запроваджувати регресивну шкалу обчислення та сплати соціальних нарахувань; 3) розвивати добровільне страхування з одночасним врахуванням зарубіжного досвіду.

Перспективою для подальшого дослідження є оцінювання залежності величини фонду оплати праці підприємств від нарахувань до фондів соціального страхування та пошук оптимальних значень ставок нарахувань.

#### *Література*

1. Закон України “Про оплату праці” від 24 березня 1995 року № 108/95-ВР. – Режим доступу : [www.zakon1.rada.gov.ua](http://www.zakon1.rada.gov.ua)
2. Закон України “Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування” від 26 червня 1997 року № 400/97-ВР. – Режим доступу : [www.zakon1.rada.gov.ua](http://www.zakon1.rada.gov.ua)
3. Закон України “Про розмір внесків на деякі види загальнообов'язкового державного соціального страхування” від 11 січня 2001 року № 2213-ІІІ. – Режим доступу : [www.zakon1.rada.gov.ua](http://www.zakon1.rada.gov.ua)
4. Закон України “Про страхові тарифи на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності” від 22 лютого 2001 року N 2272-ІІІ. – Режим доступу : [www.zakon1.rada.gov.ua](http://www.zakon1.rada.gov.ua)
5. Закон України “Про Державний бюджет України на 2006 рік” від 20 грудня 2005 року № 3235-ІV. – Режим доступу : [www.zakon1.rada.gov.ua](http://www.zakon1.rada.gov.ua)
6. Закон України “Про Державний бюджет України на 2007 рік” від 19 грудня 2007 року № 489-V. – Режим доступу : [www.zakon1.rada.gov.ua](http://www.zakon1.rada.gov.ua)

7. Закон України “Про Державний бюджет України на 2008 рік та про внесення змін до деяких законодавчих актів України” від 28 грудня 2007 року № 107-VI. – Режим доступу : [www.zakon1.rada.gov.ua](http://www.zakon1.rada.gov.ua)
8. Карлін М. І. “Тіньова” економіка та її вплив на фінансово-економічну систему України // *Наук. вісн. ВДУ ім. Лесі Українки. Екон. науки.* – Луцьк : ВДУ ім. Лесі Українки, 2001. – № 8. – С. 42–48.
9. Режим доступу : [www.ukrstat.gov.ua](http://www.ukrstat.gov.ua)

Статтю подано до редколегії  
25.05.2009 р.