

МОДЕЛЮВАННЯ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ РОЗРАХУНКУ ЄДИНОГО СОЦІАЛЬНОГО ПОДАТКУ ЗГІДНО ЗАПРОПОНОВАНОЇ МЕТОДИКИ

Розроблено модель розрахунку єдиного соціального податку, відображення його в обліку згідно запропонованої методики показано переваги, які сприятимуть збільшенню офіційної заробітної плати та наповненості соціальних фондів

Постановка проблеми. Основною метою сучасних реформ є створення надійних умов для сталого соціального економічного розвитку українського суспільства.

Рушійним чинником і виразником досягнення прогресивних змін, становлення стабільної економіки та її економічного розвитку у багатьох країнах світу зарекомендував механізм оподаткування доходів фізичних осіб, так як це сприяє зростанню легальної заробітної плати та наповненості соціальних фондів.

Стан вивчення проблеми. Незважаючи на значні наукові надбання в дослідженні податкового навантаження на фонд оплати праці залишається недостатньо аргументованими аспекти цієї проблеми. Особливої гостроти та актуальності набуває проблема недосконалість вітчизняного соціального забезпечення, що стримує зростання легальної заробітної плати, оскільки навантаження на фонд оплати праці підприємства становить більше 36%, це змушує підприємства платити нелегальну заробітну плату, щоб уникнути його. [1]

Мета дослідження. Відобразити в обліку запропоновану методику розрахунку єдиного соціального податку, як механізму виведення зарплати з тіньової економіки, зменшення податкового навантаження на підприємство та зробити висновки щодо переваг даної методики.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Феномен збільшення офіційної зарплати, як засобу соціально-економічного

зростання економіки полягає в розвитку податкових систем, які ідуть в напрямі зниження податкового навантаження на фонд оплати праці.

В умовах інтеграції та глобалізації економіки даний процес набуває спільних рис, якими є: перегляд податкових ставок у напрямі скорочення їх кількості, зниження максимальних ставок оподаткування, зниження прогресії податків, перехід до єдиної ставки оподаткування, введення єдиного соціального податку, що сприятиме зростанню легальної заробітної плати.

Проблема зменшення податкового тиску, виведення зарплати з “тіні”, зменшення навантаження на фонд оплати праці та наповнення коштами соціальні фонди, приділяють значну увагу в своїх публікаціях науковці та економісти.

Аналізуючи різні варіанти законопроектів “Про єдиний соціальний внесок” автор В.Парнюк у статті “Про необхідність зміни методологічного підходу до нарахування зборів до пенсійного та соціальних фондів” зазначив, що незважаючи на різний відсоток, їх об’єднує методологічний підхід, оскільки базою оподаткування є фонд оплати праці, а для вирішення даної проблеми має бути дохід(виручка) від реалізації продукції(товарів, робіт, послуг) [2].

Автор А.Скрипник пропонує ввести єдину ставку соціальних платежів, взявши до уваги такі податки, як податок на прибуток підприємства та податок з доходів фізичних осіб [3].

Викладення основного матеріалу. Тіньова діяльність значною мірою залежить від загального стану економіки України, рівня життя, добробуту населення та податкового навантаження на економіку в цілому і на підприємство зокрема. В даних умовах дослідження проблеми тіньової економіки, яка є наслідком низької офіційної зарплати та тіньових схем її виплати що потребує розробки методики і відображення в обліку обґрунтованого підходу виведення зарплати з “тіні”, через механізм зменшення податкового навантаження на підприємство. Проблемою

обчислення податкового навантаження на підприємство є те, що до нього не включаються соціальні платежі з фонду оплати праці.

Аналізуючи максимальні значення податкових ставок основних податків в Україні та економічно розвинених країнах (Таблиця 1) автор Топалова І. робить висновок, що Україна загалом є державою з середніми ставками оподаткування і єдиним серед головних податків, ставка якого значно перевищує іноземні – це відрахування на зарплату з підприємства [4].

Таблиця 1. Максимальні ставки основних податків різних країн, %

Країна	ПДВ (або податок з прибутку)	Податок на прибуток підприємств	Податок на доходи фізичних осіб	Відрахування на заробітну плату з підприємств
Україна	20	25	15	39,8
Франція	22	42	56,8	13,6
Німеччина	14	50	53	6,8
Данія	25	34	70	2
США	8,25	46	33	15

Виходячи з даних таблиці можна робити висновок, що необхідно зменшувати нарахування на заробітну плату з підприємств.

Автор Скрипник А в своїй статі кількісно оцінила податкове навантаження на рівні підприємства і врахувавши ставку податку на доходи фізичних осіб -15%, ставку податку на

$$c_2 = \frac{c_1 - c_3}{1 - c_1} = \frac{0,25 - 0,15}{0,75} = 0,133 \quad (1)$$

де, c_2 – ставка соціальних платежів;

c_1 – ставка податку на прибуток;

c_3 – ставка податку на доходи фізичних осіб;

Хоча автор розуміє, що в сьогоdnішніх умовах це нереально, так як неможливо трикратне збільшення податкової бази і тому пропонується через податкову реформу збільшити одні податкові ставки і зменшити інші, щоб податковий тиск на підприємця відносно прибутку до оподаткування зменшилось.

прибуток в розмірі 25% і було розраховано єдину ставку соціальних платежів, яка сприяла б детінізації фонду оплати праці і може визначатися за формулою запропонованою автором [3].

Згідно розрахунків В. Парнюка оптимальною ставкою єдиного соціального податку – 2,3 % доходу від реалізації продукції, яка поставить у залежність розмір надходжень щодо розміру отриманого доходу. Дана методика суттєвим чином змінить підхід до формування соціальних фондів, хоча слід пам'ятати, що відмова від прийняття за базу обчислення фонду оплати праці порушить принцип соціальної справедливості. Адже заробітна плата повинна відповідати якості та інтенсивності праці кожного окремого працівника, а принцип соціального

страхування має ґрунтуватись на реальному внеску працівника у формуванні соціальних фондів. Тобто за базу оподаткування необхідно брати фонд реальної заробітної плати, адже аналіз максимальних податків різних країн порівняно з Україною показав, що податок з доходів фізичних осіб є найнижчий, отже і сума надходжень до бюджету буде невеликою, що дає можливість робити висновок щодо збільшення фонду оплати праці [2].

Отже, необхідно запропонувати методику, яка повинна зацікавити самих підприємців вивести заробітну плату з "тіні", а це можливо лише тоді, коли їм це буде вигідно, а саме взявши до уваги такі основні податки, як ПДВ та податок з доходів фізичних осіб, і через механізм коригування ПДВ зменшити навантаження на підприємство.

Суть методики буде полягати в тому, що податкове зобов'язання, яке створюється з

$$\Phi_z = Ч \times \Phi_i$$

де, Φ_z – загальний фонд оплати праці за місяць грн.;

$Ч$ – чисельність працівників (осіб);

Φ_i – Фонд оплати праці певного працівника.

При чисельності 50 осіб і заробітній платі одного працівника в 1500 грн фонд оплати праці складатиме:

$$50 * 1500 = 75000 \text{ грн.}$$

Для бухгалтерського відображення нарахування заробітної плати пропонуємо введення додаткових субрахунків, а саме: 661 "Розрахунки по оплаті праці в розмірі мінімальної заробітної плати", 664 "Розрахунки по оплаті праці в розмірі перевищення над мінімальною заробітною платою".

Нарахування заробітної плати працівникам роздрібною торгівлі в розмірі мінімальної заробітної плати буде відображатися таким бухгалтерським записом:

$$\text{Дт } 92,93 \text{ Кт } 661 \text{ } 26250,00 \text{ (} 50 * 525,00 \text{)}$$

$$\sum_{i=50}^q (z_m \times C_m) + \sum_{i=50} [(z_0 - z_m) \times (C_m - \Pi)] \quad (3)$$

суми доходу, зменшувати не лише на суму податкового кредиту, а й на суму єдиного соціального податку в частині, яка нараховується на різницю між фондом оплати праці та мінімальною зарплатою, а різницю ненадходження до бюджету по ПДВ покривати за рахунок податку на доходи фізичних осіб, який з 01.01. 2007 р. склав 15% [5].

Розглянемо дану методику на умовному прикладі роздрібного підприємства та визначимо її наслідки. Для визначення суми, на яку буде здійснюватися коригування ПДВ, необхідно зробити наступні розрахунки, врахувавши при цьому, що мінімальна заробітна плата складає 525 гривень на 01.04. 2008 р. [1], а мінімальна ставка єдиного соціального податку згідно законопроекту – 26,9%.

Визначимо фонд оплати праці використавши формулу

(2)

Нарахування заробітної плати працівникам роздрібною торгівлі, що перевищує мінімальну заробітну плату буде відображатися таким бухгалтерським записом:

$$\text{Дт } 92,93 \text{ Кт } 664 \text{ } 48750,00 \text{ (} 50 * (1500,00 - 525,00) \text{)}$$

2. Визначимо суму єдиного соціального податку, яка буде нарахована на ФОП та має бути сплачена –

$$(75000 \times 26,9) / 100 = 20175,00$$

3. Визначимо суму єдиного соціального податку, яку підприємство буде використовувати для перерахунку в соціальні фонди, згідно даної запропонованої методики із своїх коштів.

Для цього пропонуємо формулу:

де, Ч – чисельність працівників, яка дорівнює в умовному прикладі 50 осіб;

Зм – мінімальна зарплата, яка дорівнює 525 грн;

См – мінімальна ставка єдиного соціального внеску, згідно законопроекту, яка дорівнює 26,9%;

Зо – заробітна плата основна, яка включає в себе мінімальну, яка складає 1500 гривень;

П – податок з доходів фізичних осіб, який складає 15%.

Схематично модель аналітичного дослідження розрахунку зображено на рис. 1

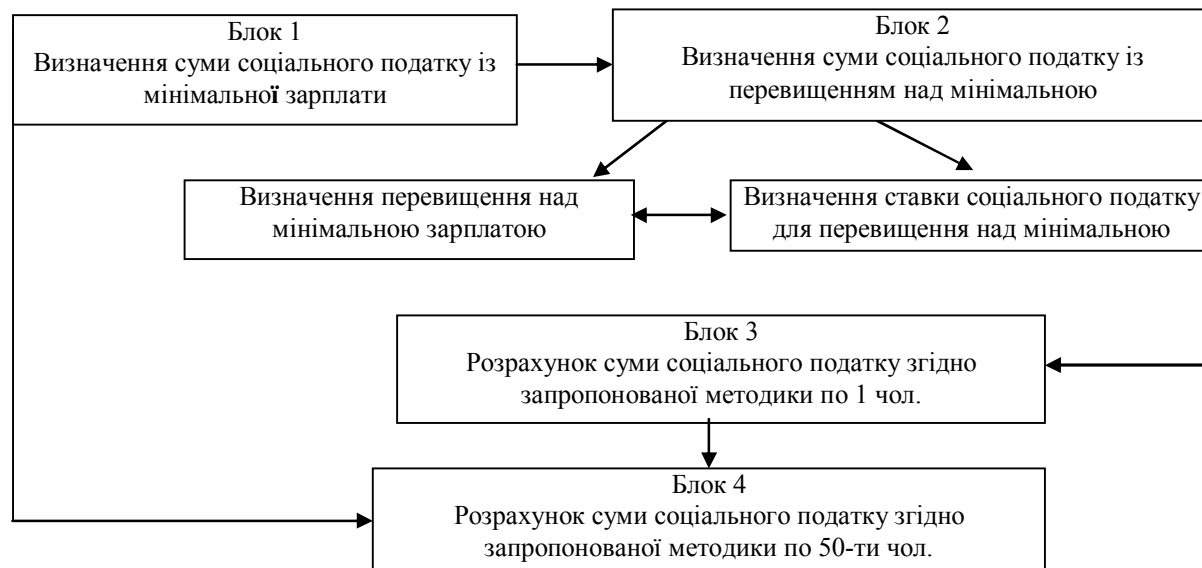


Рис. 1. Модель розрахунку єдиного соціального податку згідно запропонованої методики

Зробимо розрахунок:

$$50 \times (525 \times 26,9\%) + 50 \times [(1500 - 525) \times (26,9\% - 15\%)] = 7061,25 + 5801,25 = 12862,50 \text{ грн.}$$

Розрахунок єдиного соціального податку згідно запропонованої методики можна виконати з використанням електронної таблиці програми Excel:

№	Працівник	Мінімальна зарплата (Зм)	Ставка єдиного соціального податку (Сн)	Перевищення над мінімальною зарплатою (Зо-Зм)	Ставка єдиного соціального податку (См-П)	Сума $Zm \cdot Cm + (Zo - Zm) \cdot (Cm - P)$	
1	Петров Ф.А.	525,00	26,90%	975,00	11,90%	257,25	
2	Іванов І.Ю.	525,00	26,90%	975,00	11,90%	257,25	
...	т.д.	Разом	26250	26,90%	48750	11,90%	12862,50

Рис. 2. Розрахунок єдиного соціального податку згідно запропонованої методики в електронній таблиці програми Excel

З даного розрахунку видно, що до суми мінімальної заробітної плати, в нашому прикладі вона складає 26500грн. підприємство застосовує ставку 26,9%, тоді як на перевищення, в даному умовному прикладі воно дорівнює 48750грн. – 11,9%, що повинно зацікавити адміністрацію підприємства до підвищення офіційної заробітної плати.

Відобразимо в обліку нарахування до фондів соціального страхування:

а) з суми мінімальної заробітної плати:

Дт 92,93 Кт 65 7061,25 (26250*26,9%)

б) з суми перевищення над мінімальною заробітною платою:

Дт 92,93 Кт 65 5801,25 (48750*11,9%)

4. Виходячи з даних розрахунків, можна сказати, що підприємство згідно з даною методикою буде робити коригування податку на додану вартість в розмірі 7312,50грн., (20175 – 12862,50), тобто зменшить суму податкових зобов'язань на суму соціального податку, в частині перевищення заробітної плати над мінімальною, і це означає, що до бюджету не надійде 7312,50 грн. по ПДВ.

Відображення в обліку коригування по ПДВ здійснимо таким бухгалтерським записом:

Дт 641(ПДВ) Кт 65 7312,50 (20175 – 12862,50)

З даних розрахунків можна зробити висновок, що єдиний соціальний податок нарахований і буде перераховано до соціальних фондів повністю, що можна відобразити таким бухгалтерським записом:

Дт 65 Кт 311 20175,00
(7312,50+7061,25+5801,25)

5. Але слід пам'ятати, що саме збільшення фонду оплати праці призведе до збільшення надходжень до бюджету через податок з фізичних осіб, який не є навантаженням на підприємство, а сплачується самими працівниками. Зробимо розрахунок податку з доходів фізичних осіб в даному умовному прикладі припустивши, що на підприємстві не

нараховується працівникам заробітна плата, граничний розміру і до якої не застосовується податкова соціальна пільга, сума лише становить 891грн. Дана сума заробітної плати визначена виходячи з прожиткового мінімуму на одну працездатну особу в розрахунку на місяць станом на 01.01.2008року, яка становить 890,00грн. (633*1,4 округлена сума до найближчих 10 грн.)[9].

Визначимо суму податку з доходів фізичних осіб для даного прикладу:

$10856,25 = (75000,00 - 2625,00) * 15\%$,

де 75000,00 – фонд оплати праці; 2625,00 складається з: 1500,00 – утримання з працівників на загальнообов'язкове пенсійне страхування (75000,00*2%)[9]; 375,00 – утримання з працівників на загальнообов'язкове страхування на випадок втрати тимчасової втрати працездатності (75000,00*0,5%); 750,00 - утримання з працівників на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття (75000,00*1%) [1].

Відобразимо утримання до соціальних фондів із заробітної плати:

Дт 661,664 Кт 65 2625,00 (75000*3,5%)

Відобразимо утримання до податку з доходів фізичних осіб:

Дт 661,664 Кт 641 10856,25 (75000*15%)

Висновки та перспективи подальших досліджень. Все вищерозглянуте вказує на суттєві переваги даної методики, яка дасть можливість збільшити офіційну заробітну плату та наповнити соціальні фонди, оскільки:

– підприємство перераховує до фондів соціального страхування суму повністю, а саме 20175,00 гривень;

– при перерахуванні до бюджету податку на додану вартість підприємство робить коригування на суму 7312,50 гривень;

– сума коригування по ПДВ буде покрита в бюджеті через податок з доходів фізичних осіб в розмірі 10856,25 гривень;

– податок з доходів фізичних осіб сплачується самими працівниками, що зменшить навантаження на підприємство і сприятиме зацікавленню адміністрації в підвищенні офіційної заробітної плати, внаслідок чого працівники будуть мати повний соціальний пакет;

– дасть можливість розвитку конкретних регіонів, так як податок з фізичних осіб є місцевим податком;

– ведення додаткового субрахунку 664. розрахунки по оплаті праці в розмірі перевищення над мінімальною зарплатою дасть можливість розділити заробітну плату на дві складових.

Список використаної літератури:

1. Про Державний бюджет України на 2008 рік: Закон України від 28.12.2007 № 107-VI.

2. *Парнюк В.* Про необхідність зміни методологічного підходу до нарахування зборів до пенсійних та соціальних фондів//Економіка України. – 2006. – № 4. – С. 16-21.

3. *Скрипник А.* Оцінка податкового навантаження детінізація фонду оплати праці//Економіка України

4. *Топалова І.* ст. Оптимізація прибутку підприємств//Персонал 2008 №1 с. 35-41.

5. Про податок з доходів фізичних осіб, починаючи з 1 січня 2007р.: Лист ДПАУ від 07.11.2006р. № 20669 /7/17 –0717.

ШЕВЧУК Людмила Петрівна – аспірант Київського національного торговельно-економічного університету, викладач бухгалтерського обліку Вінницького торговельно-економічного коледжу КНТЕУ

Наукові інтереси:

– дослідження проблем легалізації заробітної плати та наповненості соціальних фондів