

УДК 336.226.142.1

Кошелева Е.Г., к.э.н., доцент,
Бучковский С.А.
Донецкий национальный университет

АНАЛИЗ МЕХАНИЗМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ В УСЛОВИЯХ ИЗМЕНЕНИЯ ЗАКОНОДАТЕЛЬНОЙ БАЗЫ

Кошелева О. Г., Бучковский С. А. Анализ механизма оподаткування заробітної плати в умовах зміни законодавчої бази. Проаналізовано зміни механізму оподаткування заробітної плати в Україні після прийняття Податкового кодексу України та введення єдиного соціального внеску, розраховано економічний ефект і зроблено висновки щодо впливу змін на оподаткування заробітної плати на конкретному підприємстві.

Кошелева Е. Г., Бучковский С. А. Анализ механизма налогообложения заработной платы в условиях изменения законодательной базы. Проанализировано изменение механизма налогообложения заработной платы в Украине после принятия Налогового кодекса Украины и введения единого социального взноса, рассчитан экономический эффект и сделаны выводы о влиянии изменений на налогообложение заработной платы на конкретном предприятии.

Kosheleva O., Buchkovskiy S. Analysis of the salary taxation mechanism in the conditions of legislative changes. The article examines the change in the salary taxation mechanism in Ukraine after the adoption of Internal revenue code of Ukraine and Single social payment law. We calculated the economical effect and drew conclusions of legislative effect on salary taxes.

Постановка проблемы. Вопрос эффективной системы налогообложения один из самых актуальных и спорных в современной экономической науке. С одной стороны, государству для проведения эффективной экономической политики необходимы денежные средства, которые оно получает в основном за счет реализации фискальной политики. Однако увеличение числа и ставок налогов отрицательно влияет на показатели деловой активности в государстве, и многие субъекты хозяйствования, скорее, уведут свой бизнес в тень или прекратят его. Особенно остро этот вопрос стоит в странах с переходной экономикой, к которым относится и Украина, так как для обеспечения радикальных преобразований в сторону развитой рыночной экономики государству особенно необходимы доходы от фискальной политики.

Для приближения к состоянию страны с развитой рыночной экономикой государство в 2010 г. осуществило беспрецедентные шаги. Был принят Налоговый кодекс Украины – документ, без которого невозможно представить эффективное управление налогами, а также Закон Украины от 08.07.2010 г. № 2464-VI «О сборе и учете единого взноса на общеобязательное государственное социальное страхование», который упростил процедуру уплаты взносов на общеобязательное социальное страхование для всех субъектов хозяйствования.

Анализ последних источников и публикаций. Данную проблему рассматривали такие ученые: О. Вовчак изучал влияние налогов на экономическую безопасность предприятий Украины и анализировал четкую взаимосвязь между значениями показателей налоговой нагрузки и показателей состояния экономической безопасности предприятия [1]; Н. Левченко рассматривал НДС не только со стороны его фискальных функций, но и как объект влияния на благосостояние населения [2]; С. Юшко проводил ретроспективный анализ проблем налогообложения заработной платы в Украине [3].

Однако особенностью данного исследования является то, что в нем учтены изменения, вносимые в рассмотрение вопроса принятия Налогового кодекса Украины, которые не могли быть учтены в работах указанных авторов.

Целью данной статьи является анализ механизма налогообложения заработной платы вследствие изменений взимания социальных отчислений и налога на доходы физических лиц на примере ООО «Калтоп».

Изложение основного материала. ООО «Калтоп» создан в октябре 1997 г. на базе цеха ОАО «Донецкий металлургический завод», на производственной площадке которого производит свою хозяйственную деятельность. Учредители предприятия – два юридических лица, которые одновременно являются и основными поставщиками сырья и потребителями готовой продукции, а также предоставляют услуги промышленного характера для обеспечения функционирования предприятия.

ООО «Калтоп» специализируется на производстве теплоизолирующих смесей для предприятий металлургической промышленности, используемые для теплоизоляции чугуна и стали при разливке и транспортировке жидкого металла.

Уставной фонд предприятия составляет 13230 тыс. грн., в том числе 8238 тыс. грн. – основные средства – здания и сооружения, оборудование и др.; 4792 тыс. грн. – нематериальные активы в виде патентов, научных разработок и промышленных образцов; 200 тыс. грн. – денежные средства. Таким образом, 98,5% уставного фонда – это трудно реализуемые активы предприятия. Тем не менее, только в два первых года становления ООО «Калтоп» был убыточным предприятием.

Для анализа проведена консолидация данных по начислениям и удержаниям на фонд заработной платы за период до принятия Налогового кодекса Украины – 2010 г., а также после его принятия – 2011 г.

Данные о начислениях на фонд заработной платы за 2010-2011 годы представлены в табл. 1.

Среднесписочная численность работников на предприятии за период с 2008 по 2012 г. сократилась с 93 до 66 человек, однако удержания с фонда заработной платы продолжают составлять существенную часть всех отчислений в государственный бюджет. Кроме того с принятием Налогового кодекса Украины и ЗУ от 08.07.2010 г. № 2464-VI «О сборе и учете единого взноса на общеобязательное государственное социальное страхование» государством было задекларировано снижение налоговой нагрузки по многим направлениям и упрощение порядка взимания налоговых и социальных отчислений.

Проанализировав полученные данные, можно сделать вывод о том, что предприятие с каждым годом улучшает показатели своей деятельности после спада производства вызванного экономическим кризисом 2008 г.

Общая сумма начислений в 2011 г. увеличилась на 19,34%, причем основную часть данного прироста составило увеличение суммы начисленных окладов и тарифов (на 35,33%), а также значительное увеличение доплаты за работу в сверхурочное время – более чем в 26,5 раз. А так как за этот период уменьшилось количество работников предприятия, можно прийти к выводу, что подобное увеличение вызвано увеличением числа заказов, что как раз подтверждается ростом окладов и выплат за сверхурочную работу.

Проанализирована структура удержаний в 2010 г. (включая отчисления на социальное страхование и налог на доходы физических лиц) (табл. 2). Исходя из полученных данных, можно определить, что непосредственно на социальное страхование была перечислена сумма в размере 75652,86 грн., а непосредственно доля социальных взносов относительно фонда оплаты труда составила 3,54%.

Налог на доходы физических лиц – общеобязательный государственный налог. Согласно Налоговому кодексу Украины он взимается с любого дохода полученного физическими лицами на территории Украины за некоторыми исключениями.

Проанализировав структуру начислений ООО «Калтоп», можно сделать вывод о том, что на данном предприятии не облагаются налогом на доходы физических лиц только начисления материальной помощи сотрудникам.

Таблица 1

Исходные данные для анализа налоговой нагрузки на фонд оплаты труда ООО «Калтоп»

Начисления, грн.	Механизм расчета	Год		Изменения	
		2010	2011	грн.	%
Оклад/тариф	Согласно штатному расписанию	813954,14	1101564,43	287610,3	135,33
Доплата за сверхурочное время	В грн. за каждый час сверхурочного времени	772,01	20464,86	19692,85	2650,85
Компенсация отпуска	Согласно штатному расписанию	8382,27	20432,29	12050,02	243,76
Оплата больничных	Рассчитано эмпирически	70909,08	120695,42	49786,34	170,21
Доплата по больничным	Рассчитано эмпирически	44608,97	46340,20	1731,23	103,88
Премия по итогам года	На основании приказа руководителя	136598,27	179432,40	42834,13	131,36
Отпускные	Согласно штатному расписанию	164832,96	166384,00	1551,04	100,94
Квартальная премия	На основании приказа руководителя	67725,46	83016,09	15290,63	122,58
Вознаграждение за выслугу лет	На основании коллективного договора	93808,00	75766,20	-18041,8	80,77
Надбавка к окладу	Согласно штатному расписанию	78947,17	70126,22	-8820,95	88,83
Материальная помощь	На основании приказа руководителя (обязательная и добровольная, т.е. по заявлению работника)	148460,00	151300,00	2840	101,91
Индексация зарплаты	Если величина индекса потребительских цен превысила порог индексации (101%)	223310,08	69097,22	-154212,9	30,94
Премия к юбилею	На основании приказа руководителя	5900,00	1800,00	-4100	30,51
Доплата за дополнительный объем работ	Согласно штатному расписанию	28637,51	42987,09	14349,58	150,11
Доплата за совмещение должностей	Согласно штатному расписанию	15210,02	7694,80	-7515,22	50,59
Ежемесячная премия	Согласно штатному расписанию	107321,63	118685,79	11364,16	110,59
Премия за перевыполнение норм выработки	Согласно штатному расписанию	85003,05	193669,98	108666,9	227,84
Доплата за работу в праздники (выходные)	Согласно штатному расписанию	10107,15	16487,66	6380,51	163,13
Доплата за ночное время	Согласно штатному расписанию	16807,68	24247,34	7439,66	144,26
Переработка по часам	Согласно штатному расписанию	6932,25			
Оплата часов по среднему	Согласно штатному расписанию	8758,86	31572,72	22813,86	360,47
Пособие по беременности и родам	Согласно постановлению КМУ от 08.12.2009 г. № 1332	10355,94	21005,46	10649,52	202,83
Всего начислено:		2147342,50	2562770,17	415427,7	119,34

Кроме того, механизм взимания НДФЛ предусматривает предварительное уменьшение базы налогообложения на сумму отчислений в фонды общеобязательного государственного социального страхования.

Таблица 2

Структура удержаний из заработной платы и начислений на фонд оплаты труда ООО «Калтоп» в 2010 г.

Виды удержания	Механизм расчета	Абсолютная величина, грн.	Структура удержаний, %	Процент от дохода
Сбор на общеобязательное государственное пенсионное страхование	в % от фонда ОТ	43122,81	9,49	1,99
Профсоюзный взнос	в % от начисленной заработной платы	20004,08	4,40	1
Сбор на общеобязательное государственное страхование на случай безработицы	в % от фонда ОТ	12243,76	2,69	0,56
Сбор на общеобязательное государственное страхование от несчастных случаев на производстве	в % от фонда ОТ	20286,29	4,46	0,93
Налог на доходы физических лиц	в % от суммы доходов начисленных физ. лицам	311291,01	68,48	15,35
Погашение ссуды	рассчитано эмпирически	10677,67	2,35	0,49
Материальная помощь (разовая)	рассчитано эмпирически	2000,00	0,44	0,09
Путевки (натурой)	рассчитано эмпирически	17963,12	3,95	0,82
Удержание за путевку	в % от суммы путевок	5388,88	1,19	30,00
Удержание за санаторную путевку	рассчитано эмпирически	1512,00	0,33	0,07
Алименты	рассчитано эмпирически	8512,82	1,87	0,39
Другие исполнительные листы	рассчитано эмпирически	1560,01	0,34	0,08
Всего удержано:		454562,45	100,0	20,95

Для того чтобы рассчитать нагрузку НДФЛ на фонд оплаты труда, необходимо уменьшить его значение на величину социальных удержаний. Полученное значение составит 2027011,25 грн. Следовательно, можно определить реальную долю НДФЛ, которую выплачивает ООО «Калтоп». В 2010 г. она составила 15,35%. Рассмотрим данные касательно удержаний за 2011 г. Следует отметить, что начиная с 01.01.2011 г. отчисления в фонды социального страхования заменены Единым социальным взносом. Структура удержаний в 2011 г. представлена в табл. 3.

При анализе данной таблицы можно прийти к выводу, что в целом значительно уменьшилось количество видов удержаний, однако их сумма увеличилась на 5,96%, что объясняется увеличением фонда оплаты труда, а не увеличением ставок НДФЛ и

введением ЕСВ. Сумма отчислений Единого социального взноса составила 88832,01 грн., что на 17,4% больше чем в 2010 г. Однако доля ЕСВ к фонду оплаты составила 3,45%.

Таблица 3

Структура удержаний из заработной платы и начислений на фонд оплаты труда ООО «Калтоп» в 2011 г.

Виды удержания	Механизм расчета	Абсолютная величина, грн.	Структура удержаний, %	Процент от дохода
Профсоюзный взнос	в % от начисленной заработной платы	22613,21	4,69	1
Налог на доходы физ.лиц	в % от суммы доходов начисленных физ. лицам	368571,27	76,51	14,98
Единый социальный взнос	в % от фонда ОТ	88832,01	18,44	3,45
Алименты	рассчитано эмпирически	1711,77	0,36	0,07
Всего удержано:		481728	100	18,73

Из полученных данных можно сделать вывод, что введение ЕСВ как альтернативы множественным социальным отчислениям существенно не изменило нагрузки на предприятие. Однако, учитывая упростившийся механизм его выплаты, в целом принятие ЗУ от 08.07.2010 г. № 2464-VI «О сборе и учете единого взноса на общеобязательное государственное социальное страхование» отражается позитивно на деятельности предприятия.

Налог на доходы физических лиц получил корректировки в Налоговом кодексе Украины. Предполагается, что его новая модификация поможет снизить нагрузку на фонд оплаты труда. Проведем анализ выплаты НДСФЛ ООО «Калтоп» в 2011 г. База налогообложения НДСФЛ в 2011 г. составит 2459240,32 грн. В итоге реальная доля НДСФЛ в 2011 г. составила 14,98%.

Следовательно, доля НДСФЛ, которую предприятие выплачивает государству, реально соответствует ставке данного налога согласно Налоговому кодексу (15%). Кроме того данный показатель почти на 0,4% меньше чем в 2010 г., что, хоть и не является существенным отклонением, может быть расценено как некоторое уменьшение налогового давления.

Это уменьшение могло быть обосновано тем, что увеличивается размер налоговой социальной льготы, однако проанализировав динамику начисления налога на доходы физических лиц по месяцам 2011 г., можно заметить, что начисленная сумма налога в январе не особенно отличается от начислений в остальные месяца, а следовательно нельзя утверждать о существенном влиянии социальной льготы на полученный результат.

Таблица 4

Результаты анализа начисления дохода и расчета удержания ООО «Калтоп»

	Сумма доходов физ. лиц, грн.	Взносы на общегосударственное социальное страхование, грн.	Налог на доходы физических лиц, грн.
2010	2147342,50	75652,86	311291,01
2011	2562770,17	88832,01	368571,27
Темп прироста, %	19,34%	17,4%	18,4%

Для полноты анализа рассчитаем теоретическую величину удержаний с фонда оплаты труда в 2011 г. при условии, что не были приняты ни Налоговый кодекс Украины, ни ЗУ от 08.07.2010 г. № 2464-VI «О сборе и учете единого взноса на общеобязательное государственное социальное страхование». Величина социальных отчислений в таких условиях составила бы 91066,86 грн., а сумма НДСФЛ составила бы 377493,39 грн.

Тогда сумма всех удержаний в 2011 г. составила бы, при учете неизменности остальных факторов, 506633,85 грн., что на 5,1% больше, чем фактическая сумма. Это позволяет утверждать, что принятие Налогового кодекса и введение ЕСВ действительно привели к ослаблению налогового давления и достаточно весомому сокращению удержаний из фонда оплаты труда. Для того чтобы систематизировать данные, представим их в виде сводной табл. 4.

Исходя из приведенных исследований, можно сделать следующие **выводы и предложения**:

1. Темпы прироста выплат по НДФЛ и ЕСВ для ООО «Калтоп» несколько уступают темпу прироста доходов физических лиц.

2. Анализ структуры начислений доходов показал, что отставание темпов прироста выплат по НДФЛ и ЕСВ может быть вызвано увеличением суммы материальной помощи, которая не облагается налогами.

3. Выявлено некоторое снижение фактических ставок взносов на общегосударственное социальное страхование и налога на доходы физических лиц в 2011 г. по сравнению с 2010 г.

4. Принятие Налогового кодекса и Закона Украины «О сборе и учете единого взноса на общеобязательное государственное страхование» оказало положительное влияние на деятельность субъектов хозяйствования (в том числе и ООО «Калтоп») исключительно относительно механизма налогообложения доходов физических лиц на предприятии. В ходе анализа было определено, что при неизменности налогового законодательства в отчетном году отчисления в государственный бюджет составили бы на 5,1% больше, чем фактическая сумма в 2011 г. Кроме того, для предприятий значительно упростился механизм уплаты взносов на общеобязательное государственное социальное страхование и отчетности по ним, что также косвенно приносит свой положительный эффект.

Список использованных источников

1. Вовчак О.Д. Податкові ризики в системі управління економічною безпекою підприємницьких структур України / О.Д. Вовчак, І.Г. Кеменяш // Фінанси України. – 2008. – № 11. – С. 41-46.

2. Левченко Н.М. Оцінка податкового навантаження на доходи громадян України / Н. Левченко // Сталий розвиток економіки. – 2012. – № 11. – С. 276-280.

3. Юшко С.В. Проблеми оподаткування заробітної плати в Україні: ретроспективний аналіз / С.В. Юшко // Фінанси України. – 2010. – № 12. – С. 21-31.

4. Кодекс законів про працю: Закон України від 10.12.1971 р. № 322-VIII зі змінами та доп. від 08.09.2011 р. № 3720-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/322-08>

5. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.

6. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/%202464-vi>

Ключевые слова: налогообложение заработной платы, единый социальный взнос, налог на доходы физических лиц.

Ключові слова: оподаткування заробітної плати, єдиний соціальний внесок, податок на доходи фізичних осіб.

Keywords: taxation of salary, single social payment, income tax