

8. Седова Н. В. Эволюция перечня подакцызной продукции в Российской налоговой системе. // Вестник Финансовой академии. – 2001. – № 3. – С. 56 – 59.

9. Иванченко А. В. Становлення та розвиток акцизного оподаткування в Україні. // Вісник університету ДПС України. – 2005. – № 2. – С. 13 – 17.

Надійшла 28.12.2008 р.

УДК 657.28

О. М. ЄРЕМЯН

Херсонський національний технічний університет

## ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ТА ОПТИМІЗАЦІЯ ОПОДАТКУВАННЯ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ В СУЧАСНИХ УМОВАХ РОЗВИТКУ РИНКОВИХ ВІДНОСИН

*У статті запропоновано зміни до структури рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» і проведено аналіз переваг диференційованої системи оподаткування доходів громадян як один із методів зменшення «податкового тягаря» як на підприємства, так і на працівників.*

*In the paper there have been suggested the changes into the structure of the account 66 «Accountings of the payments for employees» and analyzed the advances of the differentiated system of the civil taxing as one of the ways of decreasing «the tax load» as on enterprises, as well as on employees.*

**Вступ.** Питання оплати праці є найгострішими в період ринкових трансформацій. Актуальність досліджуваної теми зумовлена тим, що якісний підбір та створення належних умов праці персоналу, їх соціальна захищеність — важлива складова успіху діяльності будь-якого підприємства, установи чи організації. Причому, слід мати на увазі, що система бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці відіграє в цьому питанні не останню роль. Створення ефективної системи і методики ведення обліку розрахунків з оплати праці є основним завданням головного бухгалтера на кожному підприємстві.

**Постановка завдання.** Метою даного дослідження є спроба вдосконалення системи обліку та оптимізація оподаткування розрахунків з оплати праці в сучасних умовах господарювання, що обумовлює необхідність вирішення наступних завдань:

- 1) внести зміни до Плану рахунків бухгалтерського обліку, а саме в рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»;
- 2) проаналізувати переваги диференційованої системи оподаткування доходів громадян як один із методів зменшення «податкового тягаря» як на підприємства, так і на працівників.

**Результати.** Для обліку оплати праці використовується балансовий рахунок 66 «Розрахунки з оплати праці», навколо структури якого виникали розбіжності. Справа в тому, що через вищезгаданий рахунок здійснюють виплати працівникам сум, які не можна суворо ідентифікувати із заробітною платою, тому рахунок 66 перейменували на «Розрахунки за виплатами працівникам». Рахунок має три субрахунки:

- 1) 661 «Розрахунки за заробітною платою»;
- 2) 662 «Розрахунки з депонентами»;
- 3) 663 «Розрахунки за іншими виплатами».

Але справа в тому, що вищезгаданий рахунок використовується при нарахуванні не лише заробітної плати, але й для проведення розрахунків з оплати праці. Таким чином, пропонується відкрити такі субрахунки до рахунку 66 «Розрахунки за нарахованими виплатами» (рис. 1).

Таким чином, рахунок має два субрахунки, один із яких 661 «Розрахунки з оплати праці», в свою чергу, поділяється на ряд субрахунків. Розкриємо сутність кожного субрахунку більш детально:

1. 6611 «Поточні виплати», до якого відносять:

- 1) 66111 «Заробітна плата за окладами і тарифами» — це нарахована заробітна плата працівникам за кількість виконаної роботи або за відпрацьований час;
- 2) 66112 «Інші нарахування з оплати праці» — це виплати на основі середньої заробітної плати, які регулюються положеннями Порядку №100 Кабінету Міністрів України. До них відносять щорічну, додаткову, соціальну, учбову та інші види відпусток; оплата за час виконання працівниками державних та громадських обов'язків у робочій час; порядок нарахування заробітної плати за час перебування у відрядженні та ін.;

3) 66113 «Виплати за невідпрацьований час» — це виплати на основі середньої заробітної плати, що регулюються положеннями Порядку №1266 [1], а також суми матеріальної цільової і нецільової допомоги працівникам. До них відносять оплату перших п'яти днів тимчасової непрацездатності робітника за рахунок коштів підприємства, виплати у зв'язку з витратами, пов'язаними з народженням або похованням та ін. Наприклад, ДП «Херсонський морський торговельний порт» має затверджене положення «Про надання соціальних гарантій працівникам порту – жінкам, які мають дітей». Відповідно до цього Положення

жінки, які знаходяться у відпустці по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку, щомісяця отримують матеріальну допомогу у сумі 145 грн, одинокі матері по 210 грн два рази на рік;

4) 66114 «Премії та інші заохочувальні виплати» — це премії за безперервну роботу на підприємстві до нарахованої зарплати і до суми відпускних. ДП «Херсонський морський торговельний порт» має Положення «Про порядок виплати надбавки за вислугу років працівникам порту» (табл. 1).

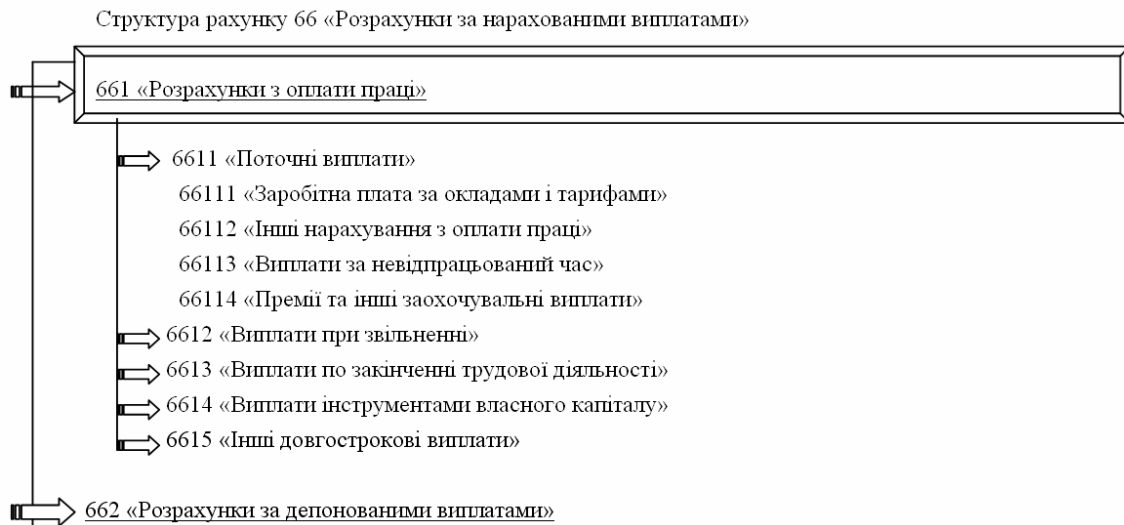


Рис. 1. Пропонована структура рахунку 66 «Розрахунки за нарахованими виплатами»

Таблиця 1

**Порядок нарахування і виплати надбавки**

| Стаж безперервної роботи, що дає право на отримання надбавки | Розмір надбавки у % від посадового окладу (місячної тарифної ставки) |
|--|--|
| 1  | 2  |
| Від 3 до 5 років   | 10   |
| Від 5 до 10 років  | 15   |
| Від 10 до 15 років   | 20   |
| Понад 15 років   | 25   |

2. 6612 «Виплати при звільненні» — це суми вихідної допомоги, виплати та розміри якої встановлені ст. 44 КЗпП.

3. 6613 «Виплати по закінченні трудової діяльності» — це суми одноразової допомоги працівникам в залежності від стажу роботи на підприємстві.

4. 6614 «Виплати інструментами власного капіталу» — це премії за виконання і перевиконання плану (табл. 2).

5. 6615 «Інші довгострокові виплати» — це суми цільової матеріальної допомоги або ссуди, які надаються на термін більше одного року без відсотків і підлягають поверненню. До них відносять оплату за лікування, навчання, ліквідацію стихійного лиха та ін.

Таблиця 2

**Розмір коефіцієнту премії залежно від проценту виконання плану**

| Відсоток виконання плану працівником | Коефіцієнт збільшення премії залежно від виконання плану підприємством, % |     |     |            |
|--------------------------------------|---|-----|-----|------------|
|                                      | 80  | 90  | 100 | Більше 100 |
| 1                                    | 2   | 3   | 4   | 5          |
| До 80                                | 0,6   | 0,7 | 0,8 | 0,8        |
| Від 80 до 90                         | 0,8   | 0,9 | 1,0 | 1,1        |
| Від 90 до 100                        | 0,9   | 1,0 | 1,1 | 1,2        |
| Більше 100                           | 1,0   | 1,1 | 1,2 | 1,5        |

Кабінет Міністрів України 19 лютого 2007 року ухвалив Концепцію «Про реформування податкової системи» №56 [2]. Згідно з цим документом уряд планує поступово зменшувати частку податку на прибуток підприємств і збільшувати частку податку з доходів фізичних осіб у структурі податкових надходжень. Але слід зазначити, що досить великі розміри податку та нарахувань на фонд оплати праці вже призвели до

виходу значної частини доходів громадян «у тінь». Подальше збільшення розміру податку тільки погіршить ситуацію.

Підвищення життєвого рівня громадян може досягатись за допомогою таких податкових методів:

- 1) необтяжливий податковий тягар на фізичних осіб в цілому;
- 2) звільнення від оподаткування фізичних осіб з низьким та нижчим за середній рівнями доходів;
- 3) пільгове оподаткування операцій, що проводяться з пенсіонерами, інвалідами, дітьми;
- 4) введення єдиного соціального збору, який нараховується на фонд заробітної плати і складає 30% (на даний час це 36%, не враховуючи страховий тариф на соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві).

Таким чином, пропонується податок з доходів фізичних осіб (ПДФО) нараховувати за прогресивною шкалою при неоподаткованому мінімумі.

В табл. 3 представлена характеристика диференційованої системи оподаткування в порівнянні з Інструкцією «Про прибутковий податок з громадян» №12 від 21.04.93 р., яка втратила чинність.

Таблиця 3

**Порівняльна характеристика диференційованої системи оподаткування доходів громадян**

| Інструкція №12       |   | Пропонована розробка  |  |
|----------------------|---|---|--|
| Розмір зарплати, грн | ПДФО, %   | Розмір зарплати, грн  | ПДФО, %  |
| до 17 грн            | не оподатковується                                  | Від мінімальної заробітної плати до прожиткового мінімуму   | не оподатковується   |
| від 17 до 85 грн     | 10 % суми, що перевищує 17 грн                      | Від прожиткового мінімуму до розміру середньої заробітної плати конкретного регіону, який надають органи статистики на місцях   | Об'єкт оподаткування зменшується на суму податкової соціальної пільги;<br>ПДФО = 10% |
| від 86 до 170 грн    | 6,8 грн + 15 % суми, що перевищує дохід 85 грн      |   |  |
| від 171 до 1020 грн  | 19,55 грн + 20 % суми, що перевищує дохід 170 грн   | Від однократного до двохкратного розміру середньої заробітної плати конкретного регіону, який надають органи статистики на місцях   | ПДФО = 13%   |
| від 1021 до 1700 грн | 189,55 грн + 30 % суми, що перевищує дохід 1020 грн | Від двохкратного розміру середньої заробітної плати конкретного регіону, який надають органи статистики на місцях до розміру заробітної плати, яка оподатковується за найвищою ставкою ПДФО (20%) | ПДФО = 15%   |
| від 1701 грн і вище  | 393,55 грн + 40 % суми, що перевищує дохід 1700 грн | Розмір заробітної плати, яка оподатковується за найвищою ставкою ПДФО та вище   | ПДФО = 20%   |

Таким чином, з таблиці видно, що максимальна ставка податку є 20%, розмір заробітної плати до прожиткового мінімуму взагалі не підлягає оподаткуванню. З'являється нове поняття «розмір заробітної плати, яка оподатковується за максимальною ставкою» — це розмір заробітної плати, який встановлюється на законодавчому рівні й підлягає оподаткуванню за ставкою 20%. Слід зазначити, що оподаткуванню підлягає будь-який розмір оплати праці. Тому, таке поняття як «максимальний розмір заробітної плати, з якої утримуються страхові внески» пропонується ліквідувати.

**Висновки.** Застосовуючи, такий алгоритм розрахунку податку з доходів фізичних осіб, можна досягти наступних результатів. По-перше, приватні підприємства почнуть показувати реальну заробітну плату: розмір заробітної плати збільшиться, а відрахування із зарплати і нарахування на фонд зменшаться або залишаться без змін. По-друге, підприємства не в такому обсязі будуть зменшувати свої валові доходи шляхом збільшення валових витрат в розрізі збільшення фонду оплати праці, тому що як страхові внески,

так і податок з доходів фізичних осіб стягується із заробітної плати будь-якого розміру.

### Література

1. Порядок обчислення середньої зарплати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням, затверджений постановою КМУ від 26.09.2991 р. № 1266.
2. Концепція реформування податкової системи України № 56 від 19.02.2007р.: Затв. Кабінетом Міністрів України.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.10.2003 р. №601.
4. Гаркавич Р. Расчеты по оплате труда // Д<sup>Г</sup>-К<sup>Г</sup>. – 2005 – № 7. – С. 7 – 9.
5. Лишиленко О. Бухгалтерський облік розрахунків за виплатами працівникам // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004 – № 12. – С. 29-30.

Надійшла 23.12.2008 р.

УДК 657.1:378

Н. І. ВАЦИК

Тернопільський державний технічний університет імені Івана Пулюя

## ОСНОВНІ АСПЕКТИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ НАУКОВО-ДОСЛІДНИХ РОБІТ ВИЩОГО НАВЧАЛЬНОГО ЗАКЛАДУ

*Розглянуто теоретичні аспекти здійснення науково-дослідних робіт вищими навчальними закладами. Основну увагу зосереджено на системі обліку та запропоновано удосконалену методику обліку науково-дослідних робіт у вищих навчальних закладах.*

*Considered the theoretic aspects of the scientific research works realization by the institutions of higher education. The especial attention has been paid to the system of the account and suggested the perfected method of the scientific research works accounting within the institutions of higher education.*

Одним із найпоширеніших видів госпрозрахункової діяльності вищих навчальних закладів є науково-дослідна діяльність, а її результатом виступає науково-технічна продукція. Даний вид діяльності є мало дослідженим у вітчизняній науці, проте заслуговує на увагу. Сучасна економіка все більше опирається не на товарне виробництво, а базується на інтелектуальних здібностях людини, де додаткова вартість виникає в процесі генерування та промислового використання знань. Джерелом економічного зростання й конкурентоспроможності в ній є продукування ідей, а не товарів. Лише країни, що продукують знання та інтегрують їх у свої економічні моделі, зможуть бути глобально конкурентоспроможними.

Отже, людству потрібні нові технології, а вищі навчальні заклади можуть позитивно відреагувати на такий попит, маючи для цього всі передумови. Коли ми звернемо на це увагу і застосуємо на практиці, то зможемо вивільнити додаткові кошти для фінансування вузу. У багатьох зарубіжних країнах частка фінансування вищих навчальних закладів внаслідок поступлення коштів від виконання науково-дослідних робіт становить: 10% у Голандії, в Канаді – від 4 до 29%, Великобританія – 26%, США – 27–42%, Україна – 5% [5].

До складу вищих навчальних закладів, як уже зазначалося, можуть входити науково-дослідні інститути, науково-дослідні лабораторії, які крім бюджетної наукової тематики можуть виконувати науково-дослідні роботи (НДР) за договорами із замовниками та отримувати за це відповідну плату (доходи).

Наукове виробництво, як зазначає професор Р.Т. Джога [2, с. 380], має свої специфічні особливості:

1. Невизначеність, імовірнісний характер майбутнього результату. Зокрема, можна отримати як позитивний так і негативний результат, що також є продуктом діяльності. Саме тому немає прямого зв'язку між витратами наукового виробництва й результатом: однакові аналогічні витрати не забезпечують аналогічних результатів.

2. Непередбачуваність досягнень, що пояснюється творчим характером наукової праці – доцільної діяльності людини з пізнання та теоретичної схематизації об'єктивних знань щодо дійсності.

3. Нематеріальний характер наукової продукції, що розкривається в головній властивості результату – інформаційності. Зазначена властивість є похідною від інших характеристик результату – невідчужуваності, складності вимірювання. Втім, для забезпечення реалізації інформаційності результату нематеріальність продукції потребує її матеріального втілення на матеріальних носіях.

4. Неповторність наукової продукції пов'язана із самими характеристиками наукової праці. Вона полягає в отриманні внаслідок кожного окремого дослідження результату, який не має аналогів.

5. Циклічність процесу наукового дослідження, яка пов'язана з етапами наукових досліджень.