DOI: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2021-3-91-74>

УДК 657

Дорош Н.І., Філоненко Н.М.

Київський національний університет імені Тараса Шевченка

КЛЮЧОВІ АСПЕКТИ СУТНОСТІ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ ТА ЇЇ ОПОДАТКУВАННЯ

Анотація. Розглянуто різні визначення науковців поняття «заробітна плата», функції, системи оплати праці, досліджено закордонний досвід оплати праці, проаналізовано динаміку мінімальної заробітної плати в Україні та світі, середньомісячної заробітної плати та прожиткового мінімуму, а також максимальної бази оподаткування єдиного соціального внеску (ЄСВ), досліджено актуальні зміни законодавства щодо оподаткування заробітної плати податку з доходів фізичних осіб (ПДФО), військового збору (ВЗ) та ЄСВ, нової форми звітності, а також виокремлення проблем щодо цих податків.

Ключові слова: заробітна плата, оплата праці, оподаткування, законодавство, звітність, мінімальна заробітна плата, середня заробітна плата, прожитковий мінімум, податки, податок з доходів фізичних осіб, військовий збір, єдиний соціальний внесок, закордонний досвід.

Dorosh Nina, Filonenko Nataliia

Taras Shevchenko National University of Kyiv

KEY ASPECTS OF THE ESSENCE OF SALARIES AND ITS TAXATION

Summary. Various definitions of scientists of the concept of "salary", functions, systems of remuneration are studied, foreign experience of remuneration is investigated, the dynamics of the minimum wage in Ukraine and the world, the average monthly wage and subsistence level, as well as the maximum base of SSC taxation is analyzed, current changes in the legislation on payroll taxation of PIT, military tax and SSC, a new form of reporting, as well as highlighting issues related to these taxes. However, the emergence of basic principles and the emergence of accounting for payments to employees dates back to the distant past and due to the development of economic life of society, in particular the division of labor and its implementation of varying degrees of complexity. In ancient Egypt in the third millennium BC. labor force was recorded and used, and at the Hellenistic stage, military units compiled payment statements, the results of which indicated the need to pay money to a representative of a military unit, provided he had a special receipt, which was verified with the payroll. In Babylon in the VIII century. B.C. kept records of personnel, working time, use of labor and maintenance costs, carried out planning, rationing and control of wage costs. In Persia (552-486 BC) for the first time recorded documentation of payments and payments to employees (filling out a document such as "requirement-dress", which received money or products). During the Roman Empire, the systematic recording of personnel costs was widely developed, separate personal accounts were formed, and clear terms of payment to employees. For the first time in the literature, the accounting of employee benefits is mentioned in the work of a prominent Italian monk, the "father of modern accounting" Luka Pacioli's "Treatise on Accounts and Records" (1494), which reveals the need for a separate account to reflect labor costs. 22 contains information on the accounting of salary costs for assistants and employees. In the XIX-XX centuries. Many scholars from various schools and schools, such as the Italian, German, French, Russian, and Ukrainian Soviet schools, worked on the problems of accounting for payroll. The above historical digression emphasizes that, in fact, at all stages of society's development, payroll calculations have been important in practice and have been the focus of many scholars and researchers in this field. Payments to employees continue to be important today, both nationally and internationally.

Keywords: wages, wages, taxation, legislation, reporting, minimum wage, average wage, subsistence level, taxes, personal income tax, military duty, single social contribution, foreign experience.

Постановка проблеми. Заробітна плата часто стає об'єктом наукових досліджень, оскільки для роботодавця вона є значним елементом витрат, для працівника – основною складовою частиною доходу. Заробітна плата є одним з найважливіших інструментів управління виробництвом, оскільки вона безпосередньо впливає на мотивацію персоналу. Люди завжди будуть працювати, а отже, мають отримувати заробітну плату еквівалентну відпрацьованому часу (або виробленим одиницям продукції) та професіоналізму. На підприємствах ведеться бухгалтерський облік багатьох господарських операцій залежно від виду та специфіки господарської діяльності, зокрема і заробітної плати. Не зважаючи на це, підприємства мають справу з операціями щодо оподаткування заробітної плати в обов'язковому порядку, а тому оплата праці є одним з найважливіших об'єктів бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліку та оподаткування операцій з оплати праці досліджували такі вчені: Н.Л. Вагачевська, Н.І. Дорош, Т.Г. Мельник, О.А. Садовніков, І.Л. Петрова та ін. В науково-економічній літературі існує значна кількість визначень заробітної плати, а її автори постійно намагаються удосконалити трактування видів та функцій, які вона має виконувати. Проте існування різних підходів пов'язаних з тлумаченням заробітної плати та її оплати призводить до неточностей у практичній діяльності підприємств у частині нарахування та відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з оплати праці, а також у звітності. Крім того, численні зміни в оподаткуванні заробітної плати зумовлюють актуальність теми дослідження.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Сьогодні питання актуальності заробітної плати зростає щосекунди,

темпи росту мінімальної та середньої заробітної плати сприяють підвищенню добробуту суспільства. Тому було проведено дослідження взаємозалежності ключових показників за 2015–2021 рр.

Постановка завдання. Метою дослідження є розкриття, систематизація та узагальнення теоретичних і методичних аспектів сутності заробітної плати та її оподаткування. Об'єктом дослідження є заробітна плата та господарські процеси, пов'язані з її нарахуванням та виплатою на підприємстві. Предметом виступають теоретико-методологічні та організаційно-практичні аспекти оподаткування заробітної плати на підприємстві.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відповідно до ст. 1 Закону України «Про оплату праці», «заробітна плата – це винагорода обчислена у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівнику за виконану роботу» [4]. Для заробітної плати, як складової оплати праці і як правової категорії, характерними є певні ознаки, а саме: винагорода за виконання працівником трудових обов'язків, розмір якої визначається за наперед встановленими нормами і розцінками; заробітна плата має гарантований характер; її розмір не може бути нижчим за мінімальний розмір оплати праці, визначений чинним законодавством [10].

Т.Г. Мельник трактує визначення оплати праці як економічну й обліково-аналітичну категорію. Вона зауважує на тому, що трудовий дохід працівника формується залежно від кількості та якості затраченої ним корисної праці та виплачується працедавцем у вигляді заробітної плати в грошовій або натуральній формі [7, с. 122].

Лепьохіна І.О. розкриває «заробітну плату – як об'єктивно необхідний для відтворення робочої сили та ефективного функціонування виробництва обсяг вираженої у грошовій формі основної частини життєвих засобів, що відповідає досягнутому рівню розвитку продуктивних сил і зростає пропорційно підвищенню ефективності праці робітників» [15, с. 76].

Інший підхід до змісту заробітної плати висловлюють Глухова С.В. і Зотова А.А. За їх трактуванням, «заробітна плата – це ціна, яку отримує працівник, як винагороду в грошовому виразі, що стимулює його до досягнення високих кінцевих результатів праці, з одного боку і елемент витрат виробництва з іншого». Також автори зазначають, що заробітна платня – це сукупність винагород у грошовій або натуральній формі, отриманих робітниками за фактично виконану роботу, а також за періоди, які входять у робочий час [12, с. 699].

Слід зауважити, що поняття «заробітна плата» наповнилося новим змістом і охоплює всі види заробітків, а також різних премій, доплат, надбавок і соціальних пільг, нарахованих у грошовій і натуральній формах незалежно від джерел фінансування, включаючи грошові суми, нараховані працівникам відповідно до законодавства.

На практиці сутність заробітної плати проявляється у її функціях. За визначенням, яке подає у своїх працях О. Валецька, «функції заробітної плати – це її призначення та роль як складової сфери практичної діяльності щодо узгодження і реалізації інтересів суб'єктів трудових відно-

син» [11, с. 101]. В умовах функціонування ринкової економіки заробітна плата має виконувати багато функцій, які мають економічну, правову і соціальну природу.

Зокрема, Закон України «Про оплату праці» виділяє відтворювальну та стимулюючу функції [4]. Відтворювальна функція полягає у забезпеченні працівників та членів їхніх сімей необхідними життєвими благами для відновлення робочої сили, для відтворення поколінь [9, с. 275]. Заробітна плата виступає основним джерелом коштів на відтворення робочої сили, тому Н. Болотіна пов'язує відтворювальну функцію з таким важливим соціальним стандартом, як прожитковий рівень, який характеризує мінімально допустимі умови відновлення активного фізичного стану людини [8, с. 86].

Стимулююча функція заробітної плати полягає у встановленні залежності її розміру від кількості та якості праці конкретного працівника, його трудового внеску у результати роботи підприємства. Ця залежність повинна заохочувати працівника до постійного покращання результатів праці [9, с. 275]. Деякі автори трактують цю функцію як інструмент впливу роботодавця на трудову поведінку найманих працівників через політику заробітної плати, а інші – як засіб дії внутрішніх мотивів працівників до покращання результатів праці [12, с. 103].

Важливе місце в регулюванні заробітної плати України займає тарифна система оплати праці, яка виступає як сукупність взаємопов'язаних елементів: тарифна сітка, тарифна ставка, система посадових окладів, тарифний коефіцієнт, тарифно-кваліфікаційних довідник, кваліфікаційні довідники посад керівників, службовців і спеціалістів, доплати до тарифної системи і надбавки за відхилення від норм умов праці. Тарифною системою передбачені дві форми оплати праці – відрядна і погодинна, які включають ряд систем для різних організаційно-технічних умов виробництва.

В результаті дослідження встановлено, що більшість підприємств України використовують такі системи оплати праці:

- пряма відрядна – оплата за кожен вироблений продукцію за незмінними розцінками;
- відрядно-преміальна – передбачає, крім заробітної плати, нарахованої за відрядними розцінками, виплату премій за досягнення високих результатів у роботі;
- відрядно-прогресивна – проводиться за відрядними розцінками в межах встановленого плану, а за випуск продукції понад план – за вищими розцінками;
- проста погодинна система оплати праці – передбачає оплату праці залежно від відпрацьованого часу та рівня кваліфікації.

В умовах ринкової економіки системи оплати праці потребують реформування з огляду на працівників, продукцію, яку вони виготовляють, та її необхідності для задоволення потреб споживачів. Особливу увагу потрібно приділити відрядно-преміальній оплаті праці, оскільки вона передбачає, крім заробітної плати, нарахованої за відрядними розцінками, виплату премій за досягнення високих результатів у роботі.

Сьогодні, дуже важливим є використання закордонного досвіду оплати праці при побудові

чи коригуванні системи оплати праці на вітчизняних підприємствах та окремих її складових. У країнах з довготривалою історією та розвинутою ринковою економікою існує великий досвід застосування найрізноманітніших систем оплати праці. Зокрема у: Швеції – солідарна заробітна плата; Японії – оплата за стаж; Німеччині – стимулювання зростання продуктивності; США – оплата за кваліфікацію; Великобританії – оплата за індивідуальними контрактами; Франції – індивідуалізація зарплати; Італії – виплатою колективних та індивідуальних надбавок до галузевої тарифної ставки і надбавками у зв'язку зі зростанням вартості життя [14].

У таких країнах за державою залишаються функції створення єдиної законодавчо-нормативної бази, яка сприяє ефективному здійсненню всіх господарських, технічних й соціальних питань на підприємстві.

У багатьох країнах існують національні або відомчі нормативні акти, що регулюють основні нормативні акти щодо процедур встановлення, заміни та перегляду трудових норм. Однак у всіх випадках норми праці встановлюються безпосередньо конкретним підприємством. Некомерційні та приватні консультативні центри, асоціації надають практичну допомогу підприємствам у цій роботі. Ці центри професійно займаються питаннями нормування праці та надають сучасні комп'ютерні технології підприємствам [13].

Законодавством про працю багатьох країн встановлено такі правила: правила оплати відпусток та святкових днів, шлюбів та інших виплат та компенсацій, простоїв, правил щодо порядку та строку виплати заробітної плати, методи захисту доходів працівників від надмірних відрахувань, індексація. Закордонні підприємства переважно використовуються погодинну оплату праці, головною передумовою цього є поліпшення якості продукції, а не кількості.

Механізм державного регулювання оплати праці в країнах ЄС базується на співвідношенні таких складових, як:

1) мінімальна заробітна плата (МЗП), граничні розміри її зростання у період інфляції, податкова політика (державне регулювання);

2) загальний порядок індексації доходів, форми і системи оплати праці тощо (колективно-договірне регулювання на галузевому рівні);

3) розміри тарифних ставок і окладів, доплат та надбавок (колективні договори);

4) середня заробітна плата (ринок робочої сили) [6].

В країнах Західної Європи використовуються три моделі стимулювання праці: без преміальна (функції кращої мотивації праці виконує заробітна плата); преміальна, що додатково включає виплати пов'язані з розміром доходу чи прибутку підприємства; преміальна, що передбачає виплати, пов'язані з індивідуальними результатами праці. Преміальні моделі оплати праці функціонують: через участь у прибутках (річна диференційована винагорода з прибутку підприємства); через участь у доходах (з суми доходу кожному працівникові видається винагорода, пов'язана з виконанням завдання і не залежить від прибутку); через участь у капіталі (працівники одержують премії у вигляді акцій по їх номінальній вартості).

Особливості систем стимулювання у європейських країнах є широке розповсюдження заохочень за впровадження різноманітних нововведень. Зокрема більшість підприємств створюють преміальні фонди для спеціальної винагороди за створення, освоєння і випуск нової продукції, але їх розмір встановлюється залежно від приросту обсягу продажів нової продукції, її частки в обсязі виробництва. Вартим уваги є зарубіжний досвід формування та застосування системи матеріального заохочення персоналу, де визначальними елементами є: використання тарифної системи; застосування прогресивних форм оплати праці; вища оплата розумової праці; істотна індивідуалізація заробітної плати. Поширеною є тарифна система як інструмент диференціації оплати праці залежно від складності, умов і важливості роботи. У високорозвинених країнах переважно застосовуються єдині тарифні сітки для робітників, спеціалістів і службовців. Кожна галузь економіки, як правило, формує власні тарифні сітки, які, у свою чергу, модифікуються на рівні фірм. Досвід європейських країн із стійкою ринковою економікою до мінімальних державних гарантій у сфері оплати праці включає: МЗП і прожитковий мінімум, порядок їх зміни залежно від зростання цін, порядок регулювання оплати праці залежно від місця проживання, шкідливості праці.

Оскільки різниця є дуже суттєвою, тому динаміку мінімальної зарплати України подано в рис. 1.

Рис. 1. Динаміка мінімальної зарплати в Україні за 2016–2021 рр.

Джерело: складено авторами за даними Законів України «Про Державний бюджет на відповідний рік» [2]

Отже, з 1 січня 2021 року мінімальна заробітна плата зросла до 6 000 грн, а в грудні цього ж року зросте ще на 500 грн.

Дослідимо також динаміку середньомісячної заробітної плати в Україні за 2016–2020 рр.

Таблиця 1
Динаміка середньомісячної зарплати в Україні за 2016–2021 рр.

Рік	Розмір, грн.
2016	6475
2017	8777
2018	10573
2019	12264
2020	14179

Джерело: складено авторами за даними Держкомстату [16]

Отже, за аналізований період прослідковується позитивна динаміка середньомісячної заробітної плати по Україні, на кінець 2020 року вона досягла 14 179 грн.

Дослідимо залежність між МЗП та середньомісячною зарплатою, використавши дані на кінець 2016–2020 рр. в табл. 2.

Таблиця 2
Залежність МЗП та середньомісячної зарплати за 2015–2020 рр.

Рік	Мінімальна зарплата	Середня зарплата	Відхилення, +/-	Відхилення, %
2016	1600	6475	4875	305
2017	3200	8777	5577	174
2018	3723	10573	6850	184
2019	4173	12264	8091	194
2020	5000	14179	9179	184

Джерело: складено авторами самостійно

Отже, за табл. 2 прослідковується суттєве перевищення середньої зарплати над мінімальною, найбільша різниця була у 2016 році та становила 305%, далі відбувалось збільшення МЗП, тому цей відсоток значно скоротився, мінімальний ріст зафіксовано у 2017 році – 174%. На кінець 2020 року, середня зарплата перевищувала мінімальну на 9 179 грн або 184%. Для візуалізації зобразимо на рис. 2 дану взаємозалежність.

Дослідимо залежність між МЗП та прожитковим мінімумом для працездатних осіб, використавши дані на кінець 2016–2020 рр. в табл. 3.

Таблиця 3
Залежність МЗП та прожиткового мінімуму за 2015–2020 рр.

Рік	Мінімальна зарплата	Прожитковий мінімум	Відхилення, +/-	Відхилення, %
2016	1600	1600	0	0
2017	3200	1762	-1438	-45
2018	3723	1921	-1802	-48
2019	4173	2102	-2071	-50
2020	5000	2189	-2811	-56

Джерело: складено авторами самостійно

Отже, за табл. 3 прослідковується рівність МЗП та прожиткового мінімуму у 2016 році, проте 2017 року було збільшено МЗП вдвічі, а прожитковий мінімум зростав невеликими темпами. На кінець 2020 року, мінімальна заробітна плата перевищувала прожитковий мінімум на 2 811 грн або 56%. Для візуалізації зобразимо на рис. 3 дану взаємозалежність.

Для даного дослідження цікавим є порівняння МЗП України з іншими країнами аби зрозуміти на якому рівні ми наразі знаходимось, що подано у табл. 4.

Отже, у табл. 4 було проаналізовано дослідження сайту Picodi.com щодо рівня мінімальної заробітної плати різних країн світу, станом на 2021 рік. У результаті, було виявлено, що найбільше зросла МЗП України, а саме на 27%. Крім того, українська МЗП перевищила мінімальні зарплати Узбекистану, Нігерії, Казахстану, Індії, Вірменії, Пакистану, Білорусії, Молдови, Азербайджану, Росії, Філіппін та В'єтнаму. За даним дослідженням було виявлено, що найменша МЗП в Узбекистані, на рівні 48 Євро, а найбільша в Люксембурзі, на рівні 1879 Євро. Для візуалізації зобразимо на рис. 4 дану взаємозалежність.

Оподаткування заробітної плати передбачає сплату податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного соціального внеску. При чому з суми зарплати утримується лише податок

Рис. 2. Залежність МЗП та середньомісячної зарплати за 2015–2020 рр.

Джерело: складено авторами самостійно

Рис. 3. Залежність МЗП та прожиткового мінімуму за 2015–2020 рр.

Джерело: складено авторами самостійно

на доходи фізичних осіб та військовий збір, а єдиний соціальний внесок нараховується за рахунок витрат підприємства. Всі ці платежі сплачуються роботодавцем. Згідно з п. 167.1 Податкового кодексу України (ПКУ) [1], ПДФО утримується за ставкою 18%.

В українському законодавстві є поняття податкової соціальної пільги (ПСП), що згідно пп. 169.1.1 ПКУ «є сумою, яка зменшує базу оподаткування ПДФО при нарахуванні заробітної плати. ПСП встановлюється у розмірі, що дорівнює 50% розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року» [1]. Станом на 1 січня 2021 року встановлено ПСП на рівні 1135 грн.

Відповідно, якщо працівник має право на ПСП, розрахунок слід здійснювати за формулою: $\text{ПДФО} = (\text{ЗП} - \text{ПСП}) \times 18\%$

Згідно з пп. 169.4.1 ПКУ, «працівник має право на ПСП тоді, коли зарплата працівнику за місяць не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного року, помноженого на 1.4 та округленого до найближчих 10 грн» [1].

У 2021 р. така заробітна плата становить 3180 грн ($= 2270 \times 1,4 = 3178$, тобто 3180 грн).

Разом з цим процес надання податкових соціальних пільг є ускладненим. Порядок надання компенсацій з сум сплаченого доходу не пов'язаний з порядком сплати податку на нього. В умовах низької податкової грамотності населення і відсутності обов'язкового декларування доходів для багатьох категорій найманих працівників, більшість громадян не використовують дане своє законне право.

У цілому система соціальних пільг є неефективною. Головна причина – обмеження щодо розміру доходу, до якого може бути застосована податкова соціальна пільга, не відповідають реальному стану на ринку праці. За чинним законодавством мінімальна заробітна плата

Таблиця 4

Порівняння МЗП різних країн світу з Україною, станом на 2021 р., Євро

Країна	Мінімальна зарплата	Мінімальна зарплата України	Відхилення, +/-	Відхилення, %
Узбекистан	48	143	95	198
Нігерія	59	143	84	142
Казахстан	74	143	69	93
Індія	80	143	63	79
Вірменія	85	143	58	68
Пакистан	91	143	52	57
Білорусь	112	143	31	28
Молдова	115	143	28	24
Азербайджан	118	143	25	21
Росія	123	143	20	16
Філіппіни	128	143	15	12
В'єтнам	134	143	9	7
Албанія	215	143	-72	-33
Туреччина	301	143	-158	-52
Польща	458	143	-315	-69
Чехія	507	143	-364	-72
США	938	143	-795	-85
Канада	1217	143	-1074	-88
Ізраїль	1221	143	-1078	-88
Франція	1231	143	-1088	-88
Великобританія	1417	143	-1274	-90
Австралія	1745	143	-1602	-92
Люксембург	1879	143	-1736	-92

Джерело: складено авторами за [20]

Рис. 4. Порівняння МЗП різних країн світу з Україною, станом на 2021 р.

Джерело: складено авторами самостійно

прив'язана до фактичного прожиткового мінімуму, а право на отримання податкової соціальної пільги – до встановленого законом прожиткового мінімуму, Тобто, пільгою може скористатися лише працівники, які отримують заробітну плату нижче встановленого законом мінімуму, або низькооплачувані особи, зайняті на умовах неповного робочого дня.

Ставка військового збору є незмінною, що складає 1,5% та використовується для розрахунку тимчасової втрати працездатності. ВЗ розраховується з повної суми нарахованої заробітної плати.

Окремі проблемні питання існують й щодо військового збору:

- військовий збір не включено до переліку загальнодержавних податків та зборів відповідно до ст. 9 ПКУ [1];

- надходження військового збору зараховуються до державного бюджету, а не до окремого цільового фонду.

По всіх найманим працівникам роботодавці мають нараховувати та сплачувати ЄСВ (обов'язковий платіж до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування). ЄСВ сплачується за ставкою 22% разом з ПДФО та ВЗ при виплаті зарплати.

Відповідно до п. 4 ч. I ст.1 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. № 2464-VI, «максимальна величина бази нарахування єдиного внеску – це максимальна сума доходу застрахованої особи на місяць, що дорівнює п'ятнадцяти розмірам мінімальної заробітної плати, встановленої законом, на яку нараховується єдиний внесок» [3].

Недоліком податкової системи України також є відсутність сімейного оподаткування. Працівники з низькими доходами не мають можливості зменшити свої податкові зобов'язання у зв'язку з наявністю утриманців (непрацездатні батьки, дружина, що перебуває у відпустці по догляду за дитиною, непрацездатні або тимчасово непрацездатні члени сім'ї, безробітні та особи, які опинилися у складних життєвих обставинах).

Максимальні бази оподаткування ЄСВ відображено в табл. 5.

Таблиця 5
Динаміка максимальні бази оподаткування ЄСВ в Україні за 2016–2021 рр.

Період дії	Розмір, грн.
01.01.2016 – 30.04.2016	34 450
01.05.2016 – 30.11.2016	36 250
01.12.2016 – 31.12.2016	40 000
01.01.2017 – 30.04.2017	40 000
01.05.2017 – 30.11.2017	42 100
01.12.2017 – 31.12.2017	44 050
01.01.2018 – 31.12.2018	55 845
01.01.2019 – 31.12.2019	62 595
01.01.2020 – 31.08.2020	70 845
01.09.2020 – 31.12.2020	75 000
01.01.2021 – 30.11.2021	90 000
01.12.2021 – 31.12.2021	97 500

Джерело: згруповано авторами за даними Міністерства фінансів України [17]

Отже, у з 1 січня 2021 року максимальна база оподаткування ЄСВ становить 90 000 грн, а в грудні цього ж року зросте ще на 7 500 грн.

Якщо зарплата працівника за місяць нижча за мінімальну, то донараховується ЄСВ на суму різниці з мінімальною базою. Проте мінімальна база ЄСВ не може застосовуватись у випадках, коли працівник перебуває у трудових відносинах неповний місяць – прийнятий не в перший робочий день місяця й звільнений не в останній; працівник є зовнішнім сумісником; нарахування ЄСВ особам з інвалідністю, коли застосовуються знижені ставки ЄСВ (8,41%, 5,5%, 5,3%); працівнику за місяць не було нараховано взагалі ніяких зарплатних або прирівняних до них виплат: ні зарплати, ні лікарняних, ні відпускних, ні декретних, тобто нічого [18]. Наприклад, працівник весь місяць був у відпустці за власний рахунок. При цьому по перехідних відпускних, лі-

карняних, декретних слід здійснити помісячний розподіл.

Крім того, з 2021 року діє нова форма звітності, яка об'єднала в собі ЄСВ, ПДФО та ВЗ – Податковий розрахунок сум доходу [5].

В Податковому розрахунку сум доходу заповнюється основна частина – за загальними даними по ЄСВ. Аналогічно таблиці 6 колишнього Звіту з ЄСВ за формою Д4 складається додаток Д1 – по ЄСВ (персоніфіковане нарахування ЄСВ, різниця між мінімальною та фактичною базою, код типу нарахувань). Схоже до застарілої форми 1ДФ заповнюється додаток 4ДФ – по ПДФО та ВЗ [5; 19]. Подається Податковий розрахунок протягом 40 к. днів після кінця кварталу, а податки сплачуються одночасно з виплатою зарплати.

Висновки з даного дослідження. Проаналізувавши рівень мінімальної та середньої зарплати в Україні, можемо сказати, що вона є досить низькою, особливо у порівнянні з високорозвиненими країнами. Така ситуація не збільшує зацікавленість працівників у досягненні високих результатів. У свою чергу, роботодавці не мають стимулу збільшувати продуктивність праці, витрачаючи гроші на інноваційне обладнання та технології, використовуючи дешеву робочу силу. Система компенсацій має колективно задовольняти інтереси всіх сторін, що беруть участь у компенсаційних відносинах, перш ніж вона набуде чинності. Однак у будь-якому випадку в цих відносинах завжди будуть сторони або окремі суб'єкти, які не задоволені певними аспектами системи оплати праці або її рівня. Тому при встановленні або регулюванні системи оплати праці вітчизняних підприємств та їх різноманітних складових необхідно застосовувати передовий досвід розвинених країн. Зокрема, досвід європейських країн із стійкою ринковою економікою до мінімальних державних гарантій у сфері оплати праці включає: МЗП і прожитковий мінімум, порядок їх зміни залежно від інфляції, порядок регулювання оплати праці залежно від місця проживання, шкідливості праці.

Оподаткування заробітної плати передбачає сплату податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного соціального внеску. При чому з суми зарплати утримується лише ПДФО та ВЗ, а ЄСВ нараховується за рахунок витрат підприємства. Всі ці платежі сплачуються роботодавцем. З 2021 року діє нова форма звітності, яка об'єднала в собі ЄСВ, ПДФО та ВЗ – Податковий розрахунок сум доходу.

Так як, у законодавстві прописані особливості надання ПСП щодо ПДФО, акцентуємо увагу на неефективності такої пільги. Головна причина – обмеження щодо розміру доходу, до якого може бути застосована податкова соціальна пільга, не відповідають реальному стану на ринку праці. За чинним законодавством мінімальна заробітна плата прив'язана до фактичного прожиткового мінімуму, а право на отримання податкової соціальної пільги – до встановленого законом прожиткового мінімуму. Тобто, пільгою може скористатися лише працівники, які отримують заробітну плату нижче встановленого законом мінімуму, або низькооплачувані особи, зайняті на умовах неповного робочого дня.

Основними проблемами щодо військового збору є не включення до переліку загальнодержавних податків та зборів (ст. 9 ПККУ) та надходження ВЗ зараховуються до державного бюджету, а не до окремого цільового фонду.

Недоліком податкової системи України також є відсутність сімейного оподаткування. Працівники з низькими доходами не мають можливості зменшити свої податкові зобов'язання у зв'язку з наявністю утриманців (непрацездатні батьки, дружина, що перебуває у відпустці по догляду за дитиною, непрацездатні або тимчасово непрацездатні члени сім'ї, безробітні та особи, які опинилися у складних життєвих обставинах).

Недоліком податкової системи України також є відсутність сімейного оподаткування. Працівники з низькими доходами не мають можливості зменшити свої податкові зобов'язання у зв'язку з наявністю утриманців (непрацездатні батьки, дружина, що перебуває у відпустці по догляду за дитиною, непрацездатні або тимчасово непрацездатні члени сім'ї, безробітні та особи, які опинилися у складних життєвих обставинах).

Список літератури:

1. Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-І. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 26.02.2021).
2. Про Державний бюджет на відповідний рік : Закон України URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1082-20> (дата звернення: 23.02.2021).
3. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 8 лип. 2010 р. № 2464-V. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17> (дата звернення: 25.02.2021).
4. Про оплату праці : Закон України від 24 бер.1995 р. №108/95-вр. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/108/95-вр> (дата звернення: 26.02.2021).
5. Податковий розрахунок сум доходу : затв. наказом М-ва фінансів України від 15 груд. 2020 р. № 773. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1304-20>
6. Дослідження проблем оплати праці: порівняльний аналіз (Україна та країни ЄС) : монографія / А.М. Колот, Г.Т. Куліков, О.М. Поплавська. Київ : КНЕУ, 2018. 274 с.
7. Мельник Т.Г. Облік, аналіз та аудит праці і її оплати : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / Київський національний ун-т ім. Тараса Шевченка, 2005. 284 с.
8. Болотіна Н.Б. Трудове право України : підручник. Київ : Вікар, 2004. 645 с.
9. Грішнова О.А. Економіка праці та соціально-трудові відносини : підручник. Київ : Знання, 2009. 291 с.
10. Трудове право України : Навчальний посібник. Вид. 3-тє, переробл. і доп. / за ред. П.Д. Пилипенка. Київ : Істина, 2010. 208 с.
11. Валецька О.В. Забезпечення функцій заробітної плати: економіко-правовий аспект. *Університетські наукові записки*. 2006. № 3-4 (19-20). С. 282.
12. Глухова С.В., Зотова А.А. Підходи до сутності заробітної плати. *Молодий вчений*. 2016. № 12.1(40). С. 698–700.
13. Дзюба С.Г., Гайдай І.Ю. Напрямки використання міжнародного досвіду організації нормування і оплати праці в контексті глобалізації економіки. *Научные труды ДонНТУ. Серия экономическая*. 2018. Выпуск 87. С. 159–165.
14. Колот А.М. Зарубіжний досвід матеріального стимулювання персоналу. *Україна: аспекти праці*. 2017. Вип. 1. 28 с.
15. Лепьохіна І.О. Теоретичні аспекти формування заробітної плати та її функції. *Вісник ЖДТУ*. 2011. Вип. 2(56). С. 76–78.

16. Державна служба статистики України : веб-сайт. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення: 20.02.2021).
17. Єдиний соціальний внесок в Україні з 2011 по 2021 рр. *Міністерство фінансів України* : веб-сайт. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/labour/social/> (дата звернення: 23.02.2021).
18. Мінімальна база нарахування ЄСВ: визначаємо суму різниці та відображаємо у Звіті з ЄСВ. *Інтерактивна бухгалтерія* : веб-сайт. URL: <https://interbuh.com.ua/ua/documents/ib/8720/120987> (дата звернення: 26.02.2021).
19. Утримання із заробітної плати 2021 р. *Головбух* : веб-сайт. URL: <https://www.golovbuh.ua/article/7612-podatki-z-zarplati> (дата звернення: 26.02.2021).
20. Placa minimalna na świecie: jak pandemia wpłynęła na najmniej zarabiających. *Picodi*. 2021. URL: <https://www.picodi.com/pl/mozna-taniej/placa-minimalna-2021> (дата звернення: 28.02.2021).

References:

1. Tax Code of Ukraine from 2 Chr. 2010 № 2755-I. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/Laws/show/2755-17> (accessed 26 February 2021).
2. About the state budget for the relevant year: URL Law: <https://zakon.rada.gov.ua/Laws/show/1082-20> (accessed 23 February 2021).
3. On collection and accounting of a single contribution to compulsory state social insurance: the Law of Ukraine of 8 Jul. 2010 № 2464-V. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/Laws/show/2464-17> (accessed 25 February 2021).
4. About wages: Law of Ukraine of 24 Mar. 1995 No. 108/95-BP. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/Laws/show/108/95-Br> (accessed 26 February 2021).
5. Tax calculation of the amount of income: *Zatv. By order of Ukraine's finance of Ukraine from 15 breast. 2020 № 773*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/Laws/show/z1304-20>
6. Research of remuneration problems: Comparative analysis (Ukraine and EU countries): monograph (2018) / A.M. Kolot, G.T. Kulikov, O.M. Poplavskaya. Kyiv: KNEU, 274 p.
7. Melnik T.G. (2005) Accounting, analysis and audit of labor and its payment: Dis. ... Cand. Econom. Sciences: 08.06.04 / Kiev National un-t them. Taras Shevchenko, 284 p.
8. Bolotin N.B. (2004) Labor Law of Ukraine: Tutorial. Kyiv: Vikar, 645 p.
9. Griznova O.A. (2009) Labor economy and socio-labor relations: tutorial. Kyiv: Knowledge, 291 p.
10. Labor Law of Ukraine: Tutorial. Kind. 3rd, recycling. and dop. / Ed. Pd. Pilipenko. Kyiv: Truth, 2010. 208 p.
11. Valetska O.V. (2006) Providing wage functions: Economic and legal aspect. *University Scientific Notes*, no. 3-4 (19-20), p. 282.
12. Glukhova S.V., Zotova A.A. (2016) Approaches to the entity of wages. *Young scientist*, no. 12.1(40), pp. 698–700.
13. Dzyuba S.G., Gaidai I.Yu. (2018) Directions of use of international experience of organization of rationing and remuneration in the context of globalization of the economy. *Scientific works of DonNTU. Series are economic*, vol. 87, pp. 159–165.
14. Kolota A.M. (2017) Foreign experience of material stimulation of personnel. *Ukraine: aspects of labor*, vol. 1, 28 p.
15. Lepohin I.O. (2011) Theoretical aspects of wage formation and its functions. *Bulletin of Zhdthou*, vol. 2(56), pp. 76–78.
16. State Statistics Service of Ukraine. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> (accessed 20 February 2021).
17. The only social contribution to Ukraine from 2011 to 2021 Ministry of Finance of Ukraine: website. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/labour/social/> (accessed 23 February 2021).
18. The minimum database of the ECV: we determine the amount of difference and reflect in the report from the ECU. Interactive Accounting: website. URL: <https://interbuh.com.ua/ua/documents/IB/8720/120987> (accessed 26 February 2021).
19. Maintaining from the wage of 2021 Headbow: website. URL: <https://www.golovbuh.ua/article/7612-podatki-z-zarplati> (accessed 26 February 2021).
20. Placa minimalna na świecie: jak pandemia wpłynęła na najmniej zarabiających. *Picodi*. 2021. URL: <https://www.picodi.com/pl/mozna-taniej/placa-minimalna-2021> (accessed 28 February 2021).