



ДЕМОГРАФІЯ, ЗАЙНЯТІСТЬ НАСЕЛЕННЯ І СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНА ПОЛІТИКА

УДК 657.2

Левченко Н.М.,
д. держ. упр., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту
Ручка Я.В.
Запорізький національний технічний університет

МОДЕЛЮВАННЯ КОМПЕНСАЦІЙНОГО СОЦІАЛЬНОГО ПАКЕТУ ЗА ПОДАТКОВИМ ПІДХОДОМ

Levchenko N.M.,
doctor of science of state administration, professor
of the department of accounting and auditing
Ruchka Ya.V.
Zaporizhia National Technical University

MODELLING OF THE COMPENSATION SOCIAL PACKAGE ACCORDING TO THE TAX APPROACH

Постановка проблеми. У комплексі проблемних питань, безпосередньо пов'язаних з підвищенням ефективності діяльності підприємств в умовах сьогодення, винятково важлива роль належить розвитку соціально-трудова відносин та удосконаленню системи мотивування працівників [2, с. 18-31].

Серед мотиваційних інструментів найбільш дієвим слід визнати соціальний пакет, який інтегрує методи матеріального та нематеріального стимулювання праці, і таким чином дає можливість не лише задовольнити потреби працівників, забезпечити реалізацію ними власних конституційних прав у сфері праці, а й безпосередньо вплинути на виробничий процес.

Проте перш ніж запровадити соціальний пакет послуг та компенсацій для своїх працівників, керівництво підприємства має оцінити економічну ефективність можливих варіантів, тобто які «затрати-вигоди» спричиняє забезпечення тих чи інших благ. Зрозуміло, що про вигоди від таких заходів можна говорити лише у перспективі. А ось щодо затрат, то їх можна (і треба) знати наперед [6].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання щодо розміру та складових соціального пакету досліджувались в працях багатьох науковців, зокрема, Є.А. Батченко, М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, О.А. Грішної, А.Г. Загороднього, Є.В. Мниха, М.В. Олійник, М.С. Пушкара, В.В. Сопко та ін. У працях науковців міститься чимало дієвих і корисних пропозицій щодо формування соціального пакету. Разом з тим, автори здебільшого розглядають соціальний пакет лише як засіб мотивації, механізм удосконалення оплати праці. В той час, як в умовах розвитку економіки знань соціальний пакет має більш широке призначення і є тією реальністю, яка підтверджує спроможність підприємства завдяки використанню внутрішніх фінансових ресурсів стабілізувати соціальну систему підприємства і надавати їй можливість подальшого розвитку шляхом спрямування інвестицій в розвиток трудового потенціалу.

Постановка завдання. Метою статті є розгляд сутності, значимості та складових соціального пакету працівників підприємств, розробка моделі прийняття рішень щодо створення ідеального компенсаційного соціального пакету за податковим підходом в межах виконання керівництвом підприємства зобов'язань, передбачених колективним договором.

Виклад основного матеріалу дослідження. Згідно Концепції Міністерства праці та соціальної політики України щодо розробки та запровадження системи надання роботодавцями соціальних пакетів, під соціальним пакетом (СП) слід розуміти набір пільг, які призначаються державою пільговим категоріям населення, або блага, які надаються працівникам підприємств різноманітних видів економічної діяльності, як у державному, так і в приватному секторах [9].

Дане визначення дає підстави стверджувати, що соціальний пакет спрямований на вирішення двох принципово різних завдань: 1) підтримки пільгових категорій працівників, що можна вважати специфічною формою адресної допомоги; 2) надання благ та привілеїв окремим категоріям працівників, яких роботодавець прагне виділити із загальної сукупності.

До складу соціального пакета включаються :

- базовий (стандартний) соціальний пакет;
- мотиваційний (конкурентний) соціальний пакет;
- компенсаційний соціальний пакет.

До базового СП, як правило, входять: забезпечення умов праці та надання пільг і гарантій, передбачених законодавством (колективними договорами та угодами); загальнообов'язкове державне соціальне страхування; виплата працівнику належної заробітної плати в повному обсязі тощо.

Мотиваційний СП містить у собі розширені параметри, спрямовані на підвищення професійних та особистісних характеристик працюючих, а також забезпечення прийняттого рівня фізіологічного та морального відтворення працівників.

Компенсаційний СП має за мету відшкодування особистих витрат (матеріальних, фізичних, моральних), які пов'язані з роботою та безпосередньо відносяться до трудової діяльності людини [9].

Вважаємо, що останній потребує на особливу увагу, тож зупинимось на розгляді найбільш поширених складових компенсаційного соціального пакету та розробці моделі створення ідеального компенсаційного соціального пакету.

Розробляючи соціальний пакет, керівництво підприємства зазвичай вивчає економічні витрати, не надаючи при цьому належної уваги податковим витратам, які є не менш важливими та вагомими за своєю величиною.

Зокрема, у випадку передбачення колективним договором у складі соціального пакету надання працівникові житла на умовах оренди квартири чи виплати йому компенсації за оренду житла, слід пам'ятати, що згідно з пп. 2.3.4 Інструкції зі статистики заробітної плати [4] оплата квартири та найманого житла для співробітників входить до складу фонду оплати праці. Таким чином, передбачивши у колективному договорі відповідну компенсацію, роботодавець зустрічається з необхідністю сплачувати ЄСВ у розмірі від 36,76 % до 49,7 % від суми компенсації залежно від класу виробничого ризику, до якого належить відповідний працівник (це впливає з п. 1 ч. 1 ст. 4 і ч. 5 ст. 8 Закону «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [8]). Крім того, із самої виплати необхідно буде зробити відрахування: ЄСВ у розмірі 3,6 % (п. 2 ч. 1 ст. 4 і ч. 7 ст. 8 Закону «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [8]) і ПДФО в розмірі, передбаченому п. 167.1 ст. 167 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), а також військовий збір у розмірі 1,5 % згідно з п. 16 підрозділу 10 розділу ХХ ПКУ [5].

Отже, якщо виплачувати працівнику компенсацію за оренду житла, реальні витрати роботодавця будуть суттєво більшими, ніж номінальна сума компенсації.

У випадку ж, якщо підприємство офіційно виступає орендарем, а працівник одержує лише право на проживання в орендованому житлі у відносинах з орендодавцем – фізичною особою, який не має статусу підприємця, підприємство виступить податковим агентом з ПДФО (з огляду на пп. 14.1.180 п. 14.1 ст. 14 і п. 168.1 ст. 168 ПКУ [5]), а також з військового збору. А от обов'язок сплатити ЄСВ за орендодавця не виникає, адже підприємство ніяк не використовує його працю і, отже, не підпадає під визначення платників, подані у ст. 4 Закону «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [8].

Отже, укладання роботодавцем договору оренди від свого імені дозволяє заощадити на ЄСВ, однак вимагає детального врегулювання відносин оренди для зниження можливих ризиків і витрат, пов'язаних з використанням житла [6].

Досить часто на практиці колективним договором у складі соціального пакету передбачається страхування працівників підприємства. У випадку, якщо страхування є обов'язковим для виконання працівником своїх трудових функцій, то витрати на таке страхування відповідно до пп. 140.1.6. ПКУ включаються до собівартості продукції робіт, послуг, до складу адміністративних витрат, витрат на збут і інших операційних витрат залежно від того, в якій сфері працюють застраховані працівники [5].

У випадку ж, якщо страхування є добровільним, то слід пам'ятати, що п. 140.1.6 ПКУ до обчислення об'єкта оподаткування заборонено включати витрати на добровільне страхування життя, здоров'я та інших ризиків, пов'язаних із діяльністю фізичних осіб, які перебувають у трудових відносинах з платником податку на прибуток [5]. Отже, страхові поліси у вигляді додаткового блага не включаються до складу витрат підприємства.

Проте варто звернути увагу на норму п. 142.1 ПКУ, згідно з якою до складу витрат платника податку на прибуток включаються витрати у вигляді відшкодування вартості послуг або будь-яка інша оплата у натуральній формі, встановлена за домовленістю сторін [5]. Це означає, що якщо страхування працівників є винагородою за виконання трудових функцій і це закріплено письмовою домовленістю працедавця та працівників, то витрати на таке страхування включаються до складу витрат підприємства-страхувальника у складі витрат на заробітну плату і підлягають оподаткуванню

ПДФО визначеними для оподаткування заробітної плати п. 164.6 ПКУ [3]. При цьому слід пам'ятати, що оскільки оплата підприємством страхового поліса для свого працівника - це його дохід у негрошовій формі (у вигляді сплаченої страхової послуги), то базу оподаткування слід визначати за правилами п. 164.5 ПКУ з урахуванням «натурального коефіцієнта». Таким чином, підприємство добровільно переносить фінансування ПДФО, що сплачується з такого доходу, з працівника на себе.

Щодо єдиного соціального внеску, то слід зазначити, що згідно з Переліком видів виплат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – Перелік №1170) [7] єдиний соціальний внесок на вартість сплачених страхових полісів за договорами медичного та пенсійного страхування не нараховується і з неї не утримується. Вартість інших видів страхування (страхування життя, від нещасних випадків, страхування майна) включається до фонду заробітної плати на підставі пп. 2.3.4 Інструкції №5. Проте Інструкція №5 застосовується лише для статистики заробітної плати, а не для визначення бази утримання соціальних внесків (див. п. 1.1 Інструкції №5), тому додатково потрібно орієнтуватися на Перелік №1170, який не містить аналогічного пункту. Отже, вартість усіх видів добровільного страхування, відмінних від медичного та пенсійного, слід включити до бази для утримання та нарахування ЄСВ [3].

До соцпакету працівників досить часто входять витрати по харчуванню. Харчування працівників підприємства може бути організоване двома способами: купівлі персоналізованих обідів для працівників або надання послуг з організації стола-фуршету.

В першому випадку вартість придбаних персоналізованих обідів має включатись до загальної суми нарахованої заробітної плати (доходу) за місяць без застосування натурального коефіцієнта згідно з п. 164.5 ПКУ [5], а отже ЄСВ і ПДФО мають нараховуватись та утримуватись з доходів працівників. Оскільки харчування за рахунок працедавця надається працівникам щодня і є зарплатою, сплатити ЄСВ і ПДФО з суми такої зарплати треба або в день надання такого харчування (виплати його компенсації), або заздалегідь. Варіанту з передоплатою ЄСВ і ПДФО надається перевага, оскільки він дозволяє замість щоденних операцій зі сплати до бюджету і ПФУ здійснити дві такі сплати, припустімо, на початку місяця, розраховані, виходячи з вартості харчування, закладеної в колдоговір [1].

В другому випадку, оскільки персоналізований облік вести неможливо, вартість безкоштовного харчування не може включатись до складу загального місячного оподаткованого доходу працівників, відповідно ПДФО не виникатиме.

Щодо ЄСВ та військового збору, то слід зазначити, що згідно з п.2.3.4 Інструкції №5, оплата або дотації на харчування працівників, у тому числі в їдальнях, буфетах, профілакторіях включається до інших заохочувальних та компенсаційних виплат, тобто входить до складу фонду оплати праці. Проте, звісно, для утримання ЄСВ та військового збору з вартості харчування потрібно також вести персоналізований облік надання такого харчування щодо працівників. А оскільки при організації загального столу-фуршету вести персоналізований облік не можливо, то ЄСВ у даному випадку, аналогічно ПДФО, також не буде.

За умови організації загального столу-фуршету підприємство не має і податкових витрат, оскільки відповідно до пп.139.1.1 ПКУ до складу витрат не включаються витрати на фінансування особистих потреб фізичних осіб за винятком виплат, передбачених ст. 142 і 143 ПКУ, та в інших випадках, передбачених нормами р. III «Податок на прибуток підприємств» ПКУ [5].

Щодо до доходів від надання послуг безкоштовного харчування, то згідно п. 135.4 ПКУ дохід від операційної діяльності визнається в розмірі договірної (контрактної) вартості, але не менше ніж сума компенсації, отримана в будь-якій формі, в тому числі при зменшенні зобов'язань, та включає дохід від реалізації товарів, виконаних робіт, наданих послуг. Отже, оскільки харчування надається безкоштовно, ніякої компенсації підприємство не отримує, відповідно податковий дохід дорівнює нулю [10], тож податок на прибуток не сплачуватиметься.

Не таємниця, що до соціального пакету досить часто включається забезпечення працівників питною водою у кулерах. Дохід, отриманий працівником - платником ПДФО як додаткове благо, за пп. 164.2.17 ПКУ належить до загального місячного (річного) оподаткованого доходу, який підлягає оподаткуванню ПДФО [5]. Проте оподаткуванню такі доходи підлягають лише в разі одержання доходу конкретною фізособою, яка є платником ПДФО (пп. 14.1.54 та п. 163.1 ПКУ). Тому споживання води працівниками підприємства не можна розглядати як об'єкт оподаткування ПДФО, адже немає персоналізованого обліку. З тієї ж причини це не буде об'єктом оподаткування військовим збором (пп. 1.2 п. 16-1 підр. 10 р. ХХ ПКУ) [5]. Що ж до єдиного внеску, то вартість придбаної для працівників води, згідно ст. 7 Закону про ЄСВ, не входить до бази нарахування ЄСВ.

Стосовно податку на прибуток, слід нагадати, що об'єкт оподаткування - фінрезультат до оподаткування - формується за правилами бухобліку, відповідно до П(С)БО або МСФЗ, тож відповідно враховуються всі витрати, які відображаються на рахунках 8-го та 9-го класу. Жодних коригувань такого фінрезультату на витрати, не пов'язані із госпдіяльністю, у ПКУ наразі не передбачено.

Досить часто на практиці зустрічається і внесення до соціального пакету послуг з перевезення працівників до місця роботи на таких умовах, як:

1) перевезення працівників до місця роботи передбачено у письмовій домовленості (у колективному або трудовому договорі) працівників із працедавцем і є частиною винагороди за виконувані трудові функції;

2) перевезення працівників до місця роботи не зумовлене жодними домовленостями з працедавцем і є абсолютно безкоштовним для працівників [3].

Якщо перевезення працівників до місця роботи передбачено домовленістю між працедавцем та працівниками, то витрати на таке перевезення можуть включатися до складу витрат платника податків за наявності документів, що підтверджують зв'язок такого перевезення працівників із господарською діяльністю платника податків, за правилами, визначеними ст. 138 ПКУ [5].

Якщо ж перевезення працівників до місця роботи не передбачено домовленостями між підприємством та працівниками (другий варіант), то витрати на таке перевезення не включаються до складу витрат платника податку на прибуток на підставі пп. 139.1.1 ПКУ як витрати, пов'язані з фінансуванням особистих потреб фізосіб [5].

Щодо ПДФО та ЄСВ, то згідно з п. 3.21 Інструкції №5, а також зазначені у п. 7 розділу II Переліку №1170 витрати на перевезення працівників до місця роботи як власним, так і орендованим транспортом не входять до фонду оплати праці, а отже ні ПДФО, ні ЄСВ із цих сум не утримується та на них не нараховується.

Виходячи з викладеного вище, приходимо до висновку, що при розробці ідеального компенсаційного соціального пакету поряд з іншими підходами слід керуватись податковим підходом, тож модель послідовності розробки ідеального компенсаційного соціального пакету має набувати наступної форми (рис. 1):

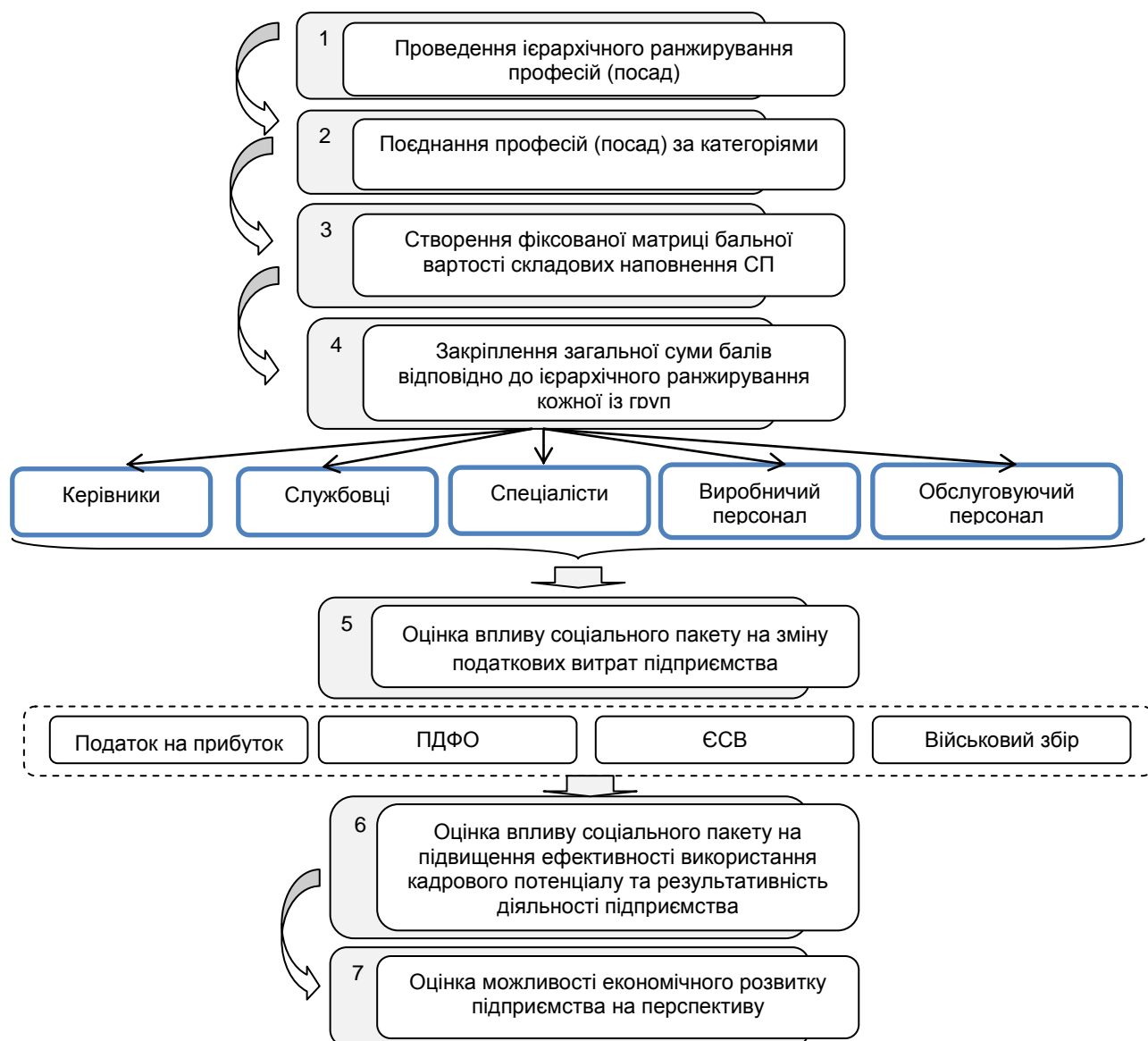


Рис. 1. Модель послідовності розробки ідеального компенсаційного соціального пакету за податковим підходом

Джерело : власна розробка

Застосування на практиці запропонованої моделі дозволить встановити на скільки реальні витрати роботодавця будуть суттєво більшими, ніж номінальна сума компенсації та сприятимуть прийняттю раціонального управлінського рішення щодо складових та обсягу компенсаційного соціального пакету працівників підприємства.

Висновки з проведеного дослідження. За результатами проведеного дослідження розглянуто сутність, значимість та складові соціального пакету працівників підприємств, а також запропоновано модель прийняття рішень щодо створення ідеального компенсаційного соціального пакету за податковим підходом в межах виконання керівництвом підприємства зобов'язань, передбачених колективним договором.

Література

1. Бикова Г. Колдоговір – умова для податкових витрат [Електронний ресурс] / Г. Бикова. – Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/show/1%20bid04977.html>
2. Ведерніков М.Д. Доцільність застосування зарубіжного досвіду мотивації персоналу на українських підприємствах / М.Д. Ведерніков, М.І. Зелена // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – Хмельницький. – 2013. – № 5. – Т.1. – С. 18–31.
3. Єгорова Ю. Соціальний пакет для працівників [Електронний ресурс] / Ю. Єгорова // Дебет-Кредит. – 2012. – № 41. – Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/show/1cid05473.html>
4. Інструкція зі статистики заробітної плати. Наказ Державного комітету статистики України від 13 січня 2004 р. №5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/z0114-04>
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>
6. Попов О. Житло як частина соцпакета: як вигідніше оформити [Електронний ресурс] / О. Попов // Юрист & Закон №04 від 30.01 – 05.02.2015. – Режим доступу: <http://www.uz.ligazakon.ua/ua/magazine.../EA007688>
7. Постанова КМУ «Про затвердження переліку видів виплат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від 22 грудня 2010 р. №1170 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/1170-2010-p>
8. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/2464-17>
9. Проект Концепції розробки та запровадження системи надання роботодавцями соціальних пакетів як складової соціального захисту працівників [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>
10. Якщо надання безкоштовного харчування не є персоналізованим, його вартість не включається до доходу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kremen.today.../yakshcho-nadannia-bezkoshto...>

References

1. Bykova, H. "Labor Collective Agreement – a condition for tax expenses", available at: <http://dtk.com.ua/show/1%20bid04977.html>
2. Vedernikov, M.D. and Zelena, M.I. (2013), "Feasibility of applying the foreign experience of personnel motivation at the Ukrainian enterprises", *Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu, Ekonomichni nauky*, no. 5, Vol.1, pp. 18–31.
3. Yehorova, Yu. (2012), "Social package for employees", *Debet-Kredyt*, no. 41, available at: <http://dtk.com.ua/show/1cid05473.html>
4. "Instructions on wage statistics", Order of State Committee of Statistics of Ukraine from 13 January 2004, no. 5, available at: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0114-04>
5. Tax Code of Ukraine from 02.12.2010 p., no. 2755-VI (with changes and amendments), available at: <http://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>
6. Popov, O. (2015), "Habitation as a part of social package, how to issue profitable", *Lawyer & Law*, no. 04 from 30.01 – 05.02.2015, available at: <http://uz.ligazakon.ua/ua/magazine.../EA007688>
7. Decree of Cabinet of Ministers "On approval of the list of payments that are made at the expense of employers that are not charged a single fee for obligatory state social insurance" from 22 December 2010, no. 1170, available at: <http://zakon.rada.gov.ua/go/1170-2010-p>
8. The Law of Ukraine, "On the collection and accounting of a single fee for obligatory state social insurance", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/go/2464-17>
9. "Project of the Concept of development and introduction the system of providing social packages for employers as a part of social protection", available at: <http://zakon.rada.gov.ua>
10. "If free meals are not personalized, the cost is not included into income", available at: <http://kremen.today.../yakshcho-nadannia-bezkoshto...>