

ВИКОРИСТАННЯ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ У СТИМУЛЮВАННІ ПЕРСОНАЛУ

В статті досліджено можливості використання наявних та можливих податкових пільг з метою стимулювання продуктивності праці найманих працівників на підприємствах України.

In the article the possibility of using existing and possible tax incentives to stimulate labor productivity of employees at enterprises of Ukraine is investigated.

Ключові слова: витрати на персонал, податкові пільги, системи участі працівників у прибутку.

Правильно побудована **система стимулювання** максимально сприяє досягненню єдності та однонаправленості всієї системи інтересів: працівника, підприємця та держави. Як свідчить практика завдяки моніторингу потреб персоналу, при відповідній реструктуризації витрат можливо значно підвищити продуктивність праці. Тому питання визначення оптимальної структури витрат, в тому числі із точки зору оподаткування, є надзвичайно актуальним.

Широкому колу питань обліку витрат на персонал присвячено ряд наукових праць провідних зарубіжних та вітчизняних економістів-науковців. Проблеми формування витрат на робочу силу вивчалися В. Гуменюком, В. Беланом, Е. Масловим, Ю. Мірясовим та ін. А оцінкою діючих методичних підходів до визначення вартості робочої сили займалися Н. Павловська, Н. Анішина, Г. Куліков. Однак питання обліку витрат на персонал залишається і надалі мало розробленим.

Метою даної статті є аналіз наявних податкових пільг, щодо витрат спрямованих на стимулювання найманих працівників, а також дослідження особливостей оподаткування виплат з прибутку на користь найманих

працівників у різних країнах світу.

На даний час, коли частка заробітної плати в розвинених країнах світу коливається від 35% до 73% усіх витрат на персонал, а темпи зростання додаткових виплат і пільг перевищують темпи зростання заробітної плати - витрати спрямовані на додаткове стимулювання є доречнішими, з огляду мотивації, ніж просте підвищення заробітної плати. Саме тому МОП і більшість розвинених країн світу визнають доцільність урізноманітнення витрат на персонал (табл.1). В Україні, зокрема, складові витрат на персонал докладно перелічені в розділі II Інструкції по визначенню вартості робочої сили.

Таблиця 1

Складові витрат на персонал [1]

Складові витрат затвердженні МОП	Складові витрат, що використовуються в Україні
1. Пряма заробітна плата	1. Пряма оплата праці
2. Оплата за неробочий час	2. Оплата за невідпрацьований час
3. Премії та подарунки	3. Премії та регулярні виплати
4. Харчування, напої та інші виплати натурою	4. Заробітна плата в натуральній формі, пільги, послуги, допомоги в натуральній і грошовій формах
5. Витрати на житло працівників, які бере на себе роботодавець	5. Витрати підприємств на оплату житла працівників
6. Витрати роботодавця на соціальне забезпечення	6. Витрати підприємств на соціальне забезпечення
7. Витрати на проф. підготовку	7. Витрати на професійне навчання
8. Витрати на соціальні послуги	8. Витрати на утримання громадських служб
9. Інші витрати на робочу силу	9. Витрати на робочу силу, що не віднесені до інших груп
10. Податки, які розглядаються в якості витрат на робочу силу	10. Податки, що відносяться до витрат на робочу силу

Однак, у нас майже усі складові витрати на персонал, за винятком заробітної плати передбаченої у пунктах 1-4, і надалі залишаються поза увагою більшості підприємств (за результатами дослідження ряду підприємств сфери послуг України частка заробітної плати з відрахуваннями у державні фонди соцстрахування у загальній сумі витрат на персонал становила 91-96%, а частка інших - коливалася в межах 4-9%). Відтак, у зв'язку із тим, що чинна система оподаткування така, що на підприємствах панує «конвертна» оплата праці, звужується база оподаткування та відрахувань у спеціальні державні фонди. При цьому, змінна структури витрат, в результаті якої зросла б питома частка соціальних послуг (складові витрат передбаченні у пунктах 5-9), була б вигідною і працівникам, і роботодавцям, і державі. Адже аналіз Податкового кодексу України (ПКУ) свідчить, що витрати на утримання персоналу, залежно від їх обліку, можуть бути або не бути базою відрахування у соціальні фонди чи нарахування податків тощо. На даний час, до таких витрат спрямованих на додаткове стимулювання працівників, за різних умов можуть бути віднесені витрати: на професійне навчання працівників, на утримання об'єктів соціальної інфраструктури, на страхування життя, недержавне пенсійне забезпечення (табл. 2).

Також, для удосконалення системи стимулювання за рахунок використання податкових пільг, варто скористатися досвідом провідних країн щодо впровадження на підприємствах систем участі працівників у прибутках. За таких систем ФОП складається з "базової" і "змінної" частин. Базова частина визначається за пониженими тарифними ставками і окладами, а змінна залежить від чистого прибутку. Загалом, системи участі у прибутках передбачають отримання найманими працівниками: заробітної плати, розмір якої встановлюється колективним договором і не повинен бути нижчим за законодавчо встановлений та виплати з прибутку, розмір яких визначається шляхом укладання угоди між представниками найманих працівників і адміністрацією підприємства [5].

Таблиця 2

Витрати на персонал, які можуть відноситись на витрати підприємства і не є базою оподаткування податком на прибуток та відрахувань у державні фонди соц. страхування [2, 3, 4]

Основні види витрат	Стаття ПКУ ¹
1	2
Витрати на забезпечення працівників спеціальним одягом, взуттям, мийними та знешкоджувальними засобами, засобами індивідуального захисту, що необхідні для виконання професійних обов'язків, а також продуктами спеціального харчування за переліком, що встановлюється КМУ.	140.1.1
Витрати на організацію, утримання та експлуатацію пунктів безоплатного медичного огляду, безоплатної медичної допомоги та профілактики працівників	140.1.1
Витрати на утримання та експлуатацію об'єктів соціальної інфраструктури (дитячих ясел або садків; дитячих таборів відпочинку і оздоровлення; закладів освіти; спортивних комплексів, залів і майданчиків, що використовуються для фізичного оздоровлення та психологічної реабілітації працівників; клубів і будинків культури; приміщень для організації харчування працівників; багатоквартирного житлового фонду, в тому числі гуртожитків), що перебували на балансі та утримувалися за рахунок платника податку станом на 1.07.97 року, але не використовуються з метою отримання доходу.	140.1.8
Витрати на професійну підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації працівників робітничих професій, а також у разі якщо законодавством передбачено обов'язковість періодичної перепідготовки або підвищення кваліфікації.	140.1.3
Витрати на навчання та/або професійну підготовку, перепідготовку або підвищення кваліфікації у вітчизняних або закордонних навчальних закладах, якщо наявність сертифіката про освіту в таких закладах є обов'язковою для виконання певних умов ведення господарської діяльності.	140.1.3
Сума добровільних внесків роботодавця на страхування (недержавне пенсійне забезпечення) відповідно до договору довгострокового страхування життя або будь-	

продовження табл. 2

1	2
якого виду недержавного пенсійного забезпечення найманої фізичної особи, (загальний обсяг не повинен перевищувати 25 % зарплати, нарахованої такій найманій особі протягом року).	142.2
Роботодавець <u>не включає</u> до складу своїх витрат суму внесків на довгострокове страхування життя або будь-який вид недержавного пенсійного забезпечення або на пенсійний вклад, якщо вони здійснюються за рахунок витрат на оплату праці найманої особи.	143.2

¹Розділ III ПКУ «Податок на прибуток підприємств»

Оскільки в більшості країн виплати з прибутку працівникам повністю або частково «заморожуються» на певний термін і направляються на розвиток виробництва, то держава надає підприємствам податкові пільги на суми даних виплат. Таким чином власники підприємств зацікавлені у використанні систем участі не тільки через їх потужну стимулюючу дію, а й через підтримку з боку держави – за рахунок звільнення від оподаткування тієї частини прибутку, що виплачуються працівникам. У зв'язку з цим усі плани та програми участі в прибутках підлягають реєстрації у податкових відомствах.

США належать до тих країн, де відповідно до законодавства, підприємства, що застосовують у себе програми участі в прибутках, мають значні податкові пільги. При цьому втрати державного бюджету перекриваються податковими надходженнями від підприємств, що працюють ефективніше. В країні системи участі в прибутках поширені в понад 15 % компаній. Найчастіше вони застосовуються на великих підприємствах із поточно-масовим виробництвом. Більшість програм участі передбачають виплати з прибутку не поточні виплати, а відкладені: обстеження 38 корпорацій США показало, що в 28 із них використовуються відкладені виплати, у 6 – і відкладенні, і поточні, та лише в 4 – всі виплати для працівників є поточними [5].

В Україні програми участі в прибутках ще не отримали достатньо широкого поширення, що в значній мірі пояснюється тим, що для українського підприємця

оптимальним є прибуток, який відповідає нульовому показнику, оскільки усуває необхідність сплачувати необхідний податок, а особистий дохід підприємця прикривається витратними статтями балансу підприємства. В той же час, використання позитивного досвіду розвинених країн щодо впровадження систем участі працівників у прибутках підприємства здатне підвищити мотивацію працівників і забезпечити зростання продуктивності праці. Це, в свою чергу, призведе до покращення результатів діяльності підприємства, тобто збільшення прибутку, який і є базою економічного розвитку держави в цілому.

Враховуючи світовий досвід та існуючий стан економіки України, **з метою побудови ефективної системи стимулювання персоналу підприємств, варто:**

- перерозподілити витрати на персонал в сторону зростання додаткового стимулювання, що дозволить, не порушуючи законодавства, зменшити ФОП і відповідно нарахування на нього, а також, в окремих випадках, зменшити суму оподаткованого доходу працівників (табл. 3.);

Таблиця 3

Трудові доходи найманих працівників, які не оподатковуються ПДФО [1]

Види доходів	Стаття ПКУ ²
1	2
Сума страхових внесків до Накопичувального фонду, а у випадках, передбачених законом, - обов'язкові страхові внески до недержавного пенсійного фонду.	165.1.7
Вартість дарунків, якщо їх вартість не перевищує 50 відсотків однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на місяць) за винятком грошових виплат у будь-якій сумі.	165.1.39
Вартість безоплатного лікувально-профілактичного харчування, молока або рівноцінних йому харчових продуктів, газованої солоної води, мийних і знешкоджувальних засобів, а також спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту, якими роботодавець забезпечує платника податку відповідно до Закону України "Про охорону	165.1.9

продовження табл. 3

1	2
праці", спеціального одягу та взуття, що надається у тимчасове користування платнику податку	
Кошти, що надаються як допомога на лікування та медичне обслуговування платника податку за рахунок коштів роботодавця, в т. ч. в частині витрат роботодавця на обов'язковий профілактичний огляд працівника та на вакцинацію, за наявності підтвердних документів.	165.1.19
Сума, сплачена роботодавцем на користь вітчизняних вищих та професійно-технічних навчальних закладів за фізичну особу, незалежно від того, чи перебуває ця особа у трудових відносинах з роботодавцем, але за умови, що вона уклала з ним письмовий договір (контракт) про взяті зобов'язання з відпрацювання після закінчення вищого та/або професійно-технічного навчального закладу і отримання спеціальності не менше ніж три роки.	165.1.21
Сума витрат роботодавця у зв'язку з підвищенням кваліфікації (перепідготовкою) платника податку.	165.1.37
Сума внесків за договорами довгострокового страхування життя або недержавного пенсійного забезпечення платника податку сплачена роботодавцем-резидентом за свій рахунок, якщо така сума не перевищує 15 % нарахованої суми заробітної плати платнику податку протягом кожного звітного податкового місяця.	164.2.16
Вартість використання житла, інших об'єктів матеріального або нематеріального майна, наданих платнику податку в безоплатне користування, або компенсації вартості такого використання у випадку, коли таке надання або компенсація зумовлені виконанням трудової функції відповідно до трудового договору (контракту) чи передбачені нормами колективного договору або відповідно до закону в установлених ними межах.	164.2.17

²Розділ IV ПКУ «Податок на доходи фізичних осіб».

- створити сприятливі податкові умови для впровадження систем участі персоналу у прибутках підприємства, за яких власники будуть зацікавлені у їх реалізації (звільнення від

оподаткування тієї частини прибутку, що виплачуються працівникам).

Бібліографія

1. **Інструкції по визначенню вартості робочої сили** затверджена Наказом Держкомстату України від 29.05.1997р. №131 // Офіційний вісник України – 1997 р., № 28, с. 380, код акту 2002/1997.
2. **Податковий кодекс України** від 02.12.2010 № 2755-VI. / Відомості Верховної Ради України – 2011 р., № 13, стаття 112
3. **Постанова Кабінету міністрів України** «Про затвердження переліку видів виплат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 22.12.2010 № 1170 // Урядовий кур'єр від 31.12.2010 – № 247.
4. **Інструкція зі статистики заробітної плати** затверджена Наказом Держкомстату України від 13.01.2004р. №5. // Офіційний вісник України – 2004 р. – №4., Т.2., с. 569, ст. 200, код акту 27561/2004.
5. Гуменюк В.Я., Самолюк Н.М. **Управління витратами на персонал**: Монографія. – Рівне: НУВГП, 2012.

Рецензент: д. е. н., професор Павлов В.І.

УДК 504: 366. 6: 33

П. М. СКРИПЧУК
Ф. Д. ШВЕЦЬ

СТРУКТУРНА ПЕРЕБУДОВА ПІДПРИЄМСТВ: ЕКОЛОГІЧНИЙ МАРКЕТИНГ, БІЛЬШ ЧИСТІ ВИРОБНИЦТВА ТА ДЕРЖАВНІ ЗАКУПІВЛІ

В статі розглянуто методологічні засади розвитку екологічного маркування продукції, передумов запровадження екологічно чистих виробництв з метою формування «зелених» державних закупівель.

©Скрипчук П. М. - д.е.н., професор Національного університету водного господарства та природокористування;

©Швець Ф.Д. – к.е.н., доцент Національного університету водного господарства та природокористування