

РОЗДІЛ II

Облік, аналіз, аудит та оподаткування

УДК 331.105.6:[657:336.225.3]

Кулинич Мирослава,
кандидат економічних наук, доцент,
Волинський національний університет імені Лесі Українки,
кафедра обліку і оподаткування,
м. Луцьк; ORCID ID: 0000-0001-9024-2924
e-mail: kulmiros@gmail.com

Шворак Анатолій,
доктор економічних наук, професор,
Луцький національний технічний університет,
кафедра агрономії,
м. Луцьк; ORCID ID: 0000-0003-2077-5308
e-mail: ams95@ukr.net

Сафарова Анна,
кандидат економічних наук, доцент,
Волинський національний університет імені Лесі Українки,
кафедра обліку і оподаткування,
м. Луцьк; ORCID ID: 0000-0002-9424-5097
e-mail: anja-audit@ukr.net

Грудзевич Юлія,
кандидат економічних наук, доцент,
Волинський національний університет імені Лесі Українки,
кафедра обліку і оподаткування,
м. Луцьк; ORCID ID: 0000-0002-2790-5681
e-mail: hрудzевич.julia@vnu.edu.ua

<https://doi.org/10.29038/2786-4618-2023-03-43-53>

ДОДАТКОВЕ БЛАГО ПРАЦІВНИКА: ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

Анотація. В статті розглянуто проблеми щодо бухгалтерської інтерпретації додаткового блага працівника, які мають бути оцінені та ідентифіковані в обліку як виокремлений об'єкт. Проте блага є специфічними у своїх проявах, що викликає певні труднощі у визнанні та оподаткуванні. Матеріальні чи нематеріальні цінності, послуги, інші види доходу, що їх виплачує працівникові (платникові податку) роботодавець (податковий агент) є додатковим благом. Їх основними критеріями є те, що дохід не є зарплатою працівника; не є винагородою за цивільно-правовим договором; не пов'язаний із виконанням обов'язків трудового найму. Поглиблення характеру предмета бухгалтерського обліку в сучасних умовах, його постійне удосконалення передбачає появу нових об'єктів, які не обмежують його, а додають деталі до змісту його теорій. Турбота про здоров'я і життя працівників – це один з головних пріоритетів соціальної політики не лише зарубіжних підприємств, але й вітчизняних. Так, окрім матеріальної винагороди у формі заробітної плати чи соціальних гарантій працівнику може бути запропоновано щедрий соціальний пакет. Питання розуміння поняття «благо» є вкрай важливим не лише для суто теоретичного розуміння об'єкта цивільних правовідносин,

а й для практичного розмежування та визначення отримуваних суб'єктом цивільних чи трудових правовідносин об'єктів як таких, які є благом (додатковим благом), так і таких, які благом не є. Додаткові блага – це кошти, матеріальні чи нематеріальні цінності, послуги, інші види доходу, що виплачуються (надаються) платнику податку податковим агентом, якщо такий дохід не є заробітною платою та не пов'язаний з виконанням обов'язків трудового найму або не є винагородою за цивільно-правовими договорами (угодами), укладеними з таким платником податку.

Ключові слова : Додаткове благо, заробітна плата, податок на доходи фізичних осіб, бухгалтерський облік, оподаткування, військовий збір, об'єкт обліку, податки.

Myroslava Kulynych,
Candidate of Economic Sciences, Docent,
Lesya Ukrainka Volyn National University,
Accounting and Taxer Department,
Lutsk

Shvorak Anatoliy,
Doctor of Economics, Professor,
Lutsk National Technical University,
Department of AnalyticaEconomics and Nature Management,
Lutsk

Safarova Anna,
PhD in Economics, Associate Professor,
Lesya Ukrainka Volyn National University,
Department of Accounting and Taxation,
Lutsk

Grudzevych Yuliya,
PhD in Economics, Associate Professor,
Lesya Ukrainka Volyn National University,
Department of Accounting and Taxation,
Lutsk

ADDITIONAL EMPLOYEE BENEFITS: FEATURES OF ACCOUNTING AND TAXATION

Abstract. The article deals with problems related to the accounting interpretation of the additional benefits of the employee, which should be evaluated and identified in accounting as a separate object. However, benefits are specific in their manifestations, which causes certain difficulties in recognition and taxation. Tangible or intangible values, services, other types of income paid to the employee (tax payer) by the employer (tax agent) are additional benefits. Their main criteria are that the income is not the employee's salary; is not a reward under a civil law contract; not related to the performance of employment obligations. Deepening the nature of the subject of accounting in modern conditions, its constant improvement involves the appearance of new objects that do not limit it, but add details to the content of its theories. Caring for the health and life of employees is one of the main social policy priorities of not only foreign enterprises, but also domestic ones. Thus, in addition to material reward in the form of wages or social guarantees, the employee may be offered a generous social package. The issue of understanding the concept of "benefit" is extremely important not only for a purely theoretical understanding of the object of civil legal relations, but also for the practical delimitation and definition of objects received by the subject of civil or labor legal relations as such, which are beneficial (additional benefits), and those that are not beneficial. Additional benefits are funds, tangible or intangible values, services, other types of income paid (provided) to a taxpayer by a tax agent, if such income is not a salary and is not related to the performance of employment obligations or is not a reward according to civil law contracts (agreements) concluded with such a taxpayer.

Keywords: Additional benefits, wages, personal income tax, accounting, taxation, military tax, object of accounting, taxes.

Постановка проблеми та її значення. Успішна діяльність бізнесу можлива лише за умови злагодженої роботи вмотивованого колективу. Мотивація працівників може здійснюватися із залученням матеріальних і нематеріальних благ. Матеріальна винагорода у формі заробітної плати та соціальних гарантій працівнику доповнюється соціальним пакетом. Мотивуючи працівника соціальним пакетом, підприємство перш за все отримує вигоди через більш ефективне виконання працівником свої обов'язки. Проте такі вигоди супроводжуються певними втратами для роботодавця. Певну питому вагу таких витрат становлять податки (ПДВ, ПДФО, ЄСВ, ВЗ).

Матеріальні чи нематеріальні цінності, послуги, інші види доходу, що їх виплачує працівникові (платникові податку) роботодавець (податковий агент) є додатковим благом. Їх основними критеріями є те, що дохід не є зарплатою працівника; не є винагородою за цивільно-правовим договором; не пов'язаний із виконанням обов'язків трудового найму.

Такі блага мають бути оцінені та ідентифіковані в обліку як виокремлений об'єкт. Проте блага є специфічними у своїх проявах, тому виникає певна проблема щодо їх бухгалтерської інтерпретації.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми мотивації і стимулювання праці в якості додаткового блага з точки зору бухгалтерського обліку мало досліджені і вивчені. Розробкою і втіленням цих питань на практиці займаються економічні служби підприємства. Але облікове забезпечення, відображення різного роду нарахувань і виплат працівникам є сферою, за яку відповідає бухгалтерський облік.

Визнання об'єктами обліку і оподаткування мотивації працівників, у тому числі додаткового блага, висвітлюється в наукових працях таких дослідників як Жук В. М., Сокіл В. Г., Кулинич М. Б., Долюк А. В., Ткачук І. М., Єфімов О., Аніщенко Г. Ю., Іванова Н. А. Онищенко В. [1 - 6; 9 -10].

Мета і завдання статті. Питання ідентифікації і визнання «додаткового блага» є вкрай важливим не лише для суто теоретичного розуміння об'єкта бухгалтерського обліку, а й для практичного відображення і оцінки отримуваних суб'єктом цивільних чи трудових правовідносин об'єктів як таких, які є благом (додатковим благом), та обов'язковості нарахування і сплати податків і зборів.

Викладення основного матеріалу та обґрунтування отриманих результатів дослідження.

Досліджуючи питання сутності в обліку предмету бухгалтерського обліку Жук В.М. зазначає, що ними є реальні, визначені соціально-правовими відносинами, господарські процеси та явища, які в обліку відображаються та контролюються запитамі інституцій. І не тільки тих інституцій, які його регулюють та організовують, а й тих, що використовують його інформацію для прийняття управлінських чи інших рішень. Об'єктами бухгалтерського обліку є складові його предмета, які знаходять, окреме як об'єкти, відображення в системі бухгалтерського обліку та представляють інформаційну цінність загалом для всіх користувачів (інституцій), чи вибірково для їх груп чи індивідуумів.

Запропоновані тлумачення та, головне, підхід до сутності облікового предмета та об'єктів посилює теоретико-практичну основу розвитку бухгалтерського обліку, в тому числі і через запровадження галузевих стандартів та галузевої підсистеми бухгалтерського обліку [1].

Об'єктами бухгалтерського обліку, що належать до змісту його предмета є суспільний продукт і затрати на його виробництво; процес розподілу суспільного продукту і зобов'язання та розрахунки, що виникають при цьому; процес обороту суспільного продукту, грошові кошти та розрахунково-кредитні операції, що виникають при цьому [2].

В умовах розвитку соціально орієнтованої економіки об'єкти обліку зазнають значних змін. Це пояснюється тим, що зростає кількість показників, що характеризують не тільки економічну сторону бізнесу, а й соціальну, екологічну відповідальність, системність і якість корпоративного управління, наявність нефінансових об'єктів, таких як: організаційний, людський, інноваційний, репутаційний капітали, які забезпечують базу для створення вартості. Сфера об'єктів обліку розширюється за рахунок появи нових гібридних і модифікованих форм активів, зобов'язань і капіталу: криптовалюти, розумні активи, розумні контракти, інструменти змішаного інвестування, нові форми фінансових угод, електронні потоки коштів, віртуальні монетарні та немонетарні одиниці цінності та ін. Їх відображення в обліку потребує формування нових принципів систематизації та таксономії

об'єктів обліку, виділення критеріїв визнання, метрик і принципів відображення в економічній інформації [3].

Поглиблення характеру предмета бухгалтерського обліку в сучасних умовах, його постійне удосконалення передбачає появу нових об'єктів, які не обмежують його, а додають деталі до змісту його теорій (витрати по угоді, гудвіл, біологічні активи, професійне публічне пояснення фінансової звітності тощо).

Як зазначає А. В. Долюк «проблеми мотивації і стимулювання праці, на жаль, з точки зору бухгалтерського обліку до цього часу не розглядалися. Ця проблема чомусь вважається прерогативою економічних служб підприємства. З однієї сторони це правильно, так як розробленням систем стимулювання праці всіх без винятку працюючих, займаються економічні підрозділи підприємства. Але питаннями обліку зарплати всіх її форм і видів – бухгалтерії. Зарплата, проблеми мотивації та стимулювання їх облік як відомо, це зовсім різні речі. До тепер в обліку відображається лише порядок нарахування та виплати основної і додаткової оплати праці. Цього явно недостатньо для здійснення оперативного аналізу і внутрішнього контролю, визначення ефективності впроваджених на підприємстві систем стимулювання праці всіх, хто виробляє продукт. Головний недолік – це невизнання до цього часу системи стимулювання працюючих самостійним об'єктом бухгалтерського обліку. Жоден автор, хто досліджував проблеми обліку зарплати, не визнав мотивацію та стимулювання праці об'єктом бухгалтерського обліку. Насправді стимулювання – це процес праці за який передбачена грошова і натуральна винагорода. Вона може здійснитись або ні, а значить є самостійним об'єктом обліку, тобто відображенням процесу нарахування та виплати. Для чого? Для здійснення аналізу і контролю за ефективністю впровадженої системи стимулювання праці. А інакше навіщо запроваджувати таку систему» [4].

У сьогоднішній турбота про здоров'я і життя працівників – це один з головних пріоритетів соціальної політики не лише зарубіжних підприємств, але й вітчизняних. Так, окрім матеріальної винагороди у формі заробітної плати чи соціальних гарантій працівнику може бути запропоновано щедрий соціальний пакет. Забезпечуючи працівника соціальним пакетом, підприємство отримує як вигоди (більш ефективно виконання працівником свої обов'язків), так і витрати (роботодавець несе додаткові витрати). І з метою найменших витрат, зокрема в частині сплати податків, роботодавець має подбати про формування соцпакету, який відповідатиме його господарській діяльності. Адже, від цього залежатиме чи підприємство сплачуватиме ПДВ, ПДФО, ЄСВ, ВЗ [4].

Питання розуміння поняття «благо» є вкрай важливим не лише для суто теоретичного розуміння об'єкта цивільних правовідносин, а й для практичного розмежування та визначення отримуваних суб'єктом цивільних чи трудових правовідносин об'єктів як таких, які є благом (додатковим благом), так і таких, які благом не є. Адже відповідно до пп. 164.2.17. ст. 164 ПКУ ті об'єкти правовідносин, які відносяться до благ, включаються до об'єкту оподаткування податком на доходи фізичних осіб.

Для того, щоб будь-який предмет набув ознак блага, необхідним є збіг таких чотирьох умов:

- 1) людської потреби;
- 2) властивостей предмета, що роблять його придатним бути поставленим у причинний зв'язок із задоволенням цієї потреби;
- 3) пізнання людиною цього причинного зв'язку;
- 4) можливості розпоряджатися предметом таким чином, щоб дійсно вживати його для задоволення цієї потреби (рис. 1).

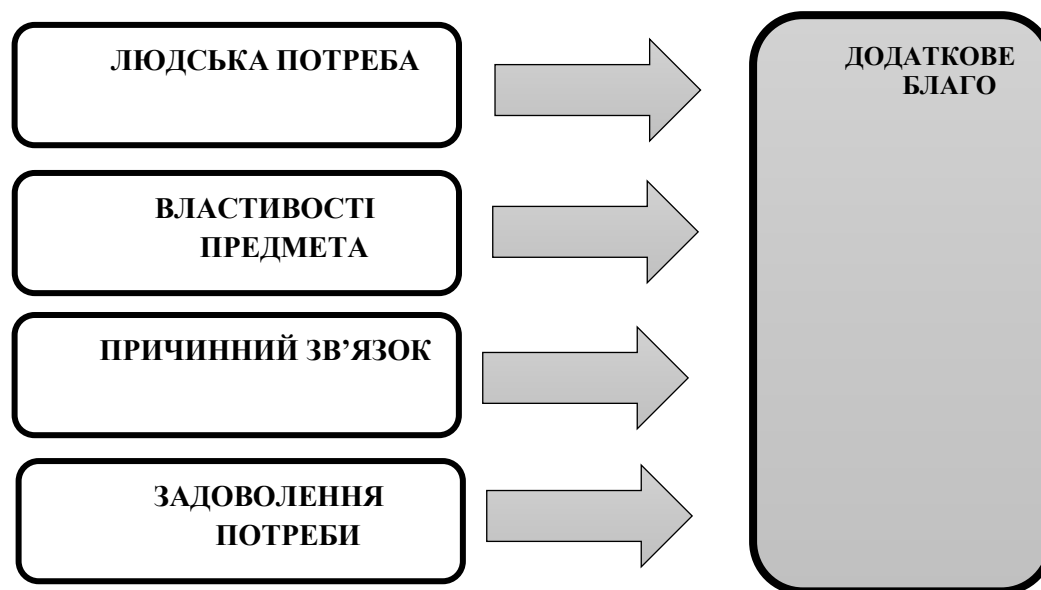


Рис. 1 Необхідні умови набуття об'єктом обліку додаткового блага

Наявність цих чотирьох ознак дозволяє відмежувати, наприклад, знаряддя праці, яке отримує працівник, від блага. Адже у трудові правовідносини працівник вступає також з метою задоволення своїх потреб. Таким чином, для того, щоб будь-яка річ, послуга чи робота, отримані працівником, набули статусу блага взагалі і додаткового блага зокрема, слід дослідити їх з точки зору, чи задовольняють вони особисті потреби працівника, мотивують його до вчинення дій, які приведуть до такого задоволення; чи мають вони властивості, що роблять їх придатними бути поставленими у причинний зв'язок із задоволенням вказаної потреби; чи знає та усвідомлює працівник існування зазначеного причинного зв'язку; та чи має він можливість розпоряджатися предметом таким чином, щоб дійсно вживати його для задоволення потреби. Тобто цей предмет, робота чи послуги повинні не просто мати певну цінність/вартість, вони повинні мати споживчу вартість для такого працівника. Наявність саме цих умов і перетворює усе отримане працівником на благо чи додаткове благо, а відсутність – усуває перетворення отриманого на об'єкт оподаткування податком на доходи фізичних осіб та військовим збором [6].

Отже, віднесення того чи іншого блага до додаткового та його оподаткування є тим наріжним каменем, через який спотикаються як працівники ДФС, так і платники податків. Щоб припинити таке спотикання необхідно чітко розібратися у тому, що ж таке благо, чиє воно, коли воно стає «додатковим благом», коли його треба оподатковувати ПДФО та ВЗ. Підпунктом 14.1.47. ст.14 Податкового кодексу України (ПКУ) передбачено, що додаткові блага – це кошти, матеріальні чи нематеріальні цінності, послуги, інші види доходу, що виплачуються (надаються) платнику податку податковим агентом, якщо такий дохід не є заробітною платою та не пов'язаний з виконанням обов'язків трудового найму або не є винагородою за цивільно-правовими договорами (угодами), укладеними з таким платником податку [7].

Отже, ПКУ додатковими благами називає об'єкти цивільних правовідносин, а саме: кошти, матеріальні чи нематеріальні цінності, послуги інші види. У бухгалтерському обліку дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена [8]. Для фізичної особи у сенсі такого визначення доходом є усе те, що фізична особа отримує у тому чи іншому вигляді без будь-якого зустрічного обов'язку (оплати, виконання роботи...). Причому отримує не у володіння, а у власність, тобто

набуває права розпоряджатися тим, що отримала. Наприклад, якщо фізична особа отримує кошти як зарплату, то вона має право ними розпоряджатися на власний розсуд, і такі кошти є її доходом. Якщо ж ці кошти отримані нею «під звіт», для придбання якихось ТМЦ для підприємства, то вони вже не є її доходом, так як розпоряджатися коштами така особа не вправі та й повинна підприємству повернути гроші, або звіт про їх витрачання в інтересах підприємства. Критерієм віднесення того чи іншого доходу до додаткового блага є те, що такий дохід не повинен бути заробітною платою, та не повинен бути пов'язаний з виконанням обов'язків трудового найму, не бути винагородою за цивільно-правовими договорами (угодами), укладеними з таким платником податку.

Будь-яка оплата роботи чи послуг фізичної особи, яка прямо пов'язана з такими послугами чи роботою, позбавляє таку оплату лише статусу додаткового блага, а не статусу блага взагалі. Додаткове благо тому й додаткове, що отримується додатково до обіцяного підприємством. Окрім того, пп.164.2.17. ст.164 ПКУ містить перелік доходів, отриманих платником податку як додаткове благо [7]. Це доходи у вигляді:

- вартості використання житла, інших об'єктів матеріального або нематеріального майна, що належать роботодавцю, наданих платнику податку в безоплатне користування, або компенсації вартості такого використання;

- вартості майна та харчування, безоплатно отриманого платником податку;

- вартості послуг домашнього обслуговуючого персоналу, безоплатно отриманих платником податку, включаючи працю підпорядкованих осіб, а також осіб, що перебувають на військовій службі чи є заарештованими або ув'язненими;

- суми грошового або майнового відшкодування будь-яких витрат або втрат платника податку, крім тих, що обов'язково відшкодовуються згідно із законом за рахунок бюджету або звільняються від оподаткування згідно з цим розділом;

- суми безповоротної фінансової допомоги (крім суми процентів умовно нарахованих на таку допомогу);

- основної суми боргу (кредиту) платника податку, прощеного (анульованого) кредитором за його самостійним рішенням, не пов'язаним з процедурою банкрутства, до закінчення строку позовної давності, та ін.

Критеріями виключення доходу з додаткового блага (відповідно – й критеріями віднесення його до додаткового блага у протилежному разі) з точки зору ПКУ є також:

- одержання доходів у формі та розмірах, що підлягають включенню роботодавцем до собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, одержання коштів, вартості послуг, проживання, проїзду, харчування, спортивного одягу, аксесуарів, взуття та інвентарю, колясок для інвалідів, у тому числі таких, що призначені для участі інвалідів в фізкультурно-реабілітаційних та спортивних заходах, лікарських та медико-відновлюваних засобів та інших доходів, наданих (виплачених) платнику податку учаснику;

- спортивних (крім професійного спорту), фізкультурно-оздоровчих заходів, заходів з фізкультурно-оздоровчої діяльності та фізкультурно-спортивної реабілітації, що фінансуються з бюджету та/або бюджетними організаціями, іншими неприбутковими організаціями, внесеними до Реєстру неприбуткових організацій та установ на дату надання таких коштів;

- сплачена суб'єктом кінематографії вартість товарів та послуг, а саме проїзду, проживання, харчування, охорони, страхування, медичного обслуговування, тренування, навчання, що пов'язані з участю такого платника податку у виробництві аудіовізуальних творів, що виробляються (створюються) суб'єктами кінематографії України, якщо це передбачено умовами договору з такими платниками податку та/або режисерським сценарієм аудіовізуального твору.

З огляду розглянутих критеріїв відмежування додаткового блага (блага взагалі) від того, що благом для працівника не є, можна виділити дві основні їх групи: загальні та особливі.

До загальних критеріїв слід віднести такий критерій, як можливість включення роботодавцем певних витрат до собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг. Якщо те чи інше «благо», отримане працівником, включається до собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, то воно не є ані додатковим благом для працівника, ані благом

взагалі. Очевидно, що включатися до собівартості такі «блага» мають безпосередньо, а не опосередковано через фонд оплати праці. В останньому разі, до собівартості включатиметься вже не отримане працівником благо, а його вартість, що стала складовою фонду оплати праці.

До особливих критеріїв слід віднести такі, що за своєю суттю цілком підпадають під ознаки додаткового блага, проте для них законодавець встановив «усвідомлене» виключення із загального обсягу благ, отримуваних фізичною особою. Це перелік коштів, ст.165 ПКУ містить перелік доходів, які не включаються до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного доходу, проте/хоча й називає їх доходами. Тому стосовно цього переліку коректно буде сказати, що вони є благами, отримуваними фізичними особами, проте такі блага не збільшують базу оподаткування податком на доходи фізичних осіб. Таке собі штучне виключення благ з сукупності доходів. Таким чином, питання віднесення певних коштів, предметів, речей до додаткових благ чи не віднесення їх до такої категорії є необхідним для їх розмежування, оскільки від цього залежить включення чи не включення їх до об'єкту оподаткування податком на доходи, а отже й для правильного визначення бази оподаткування.

Облік тісно пов'язаний з правовою наукою, яка оцінює благо з точки зору цивільних правовідносин. Елементом цивільних правовідносин є їх об'єкт, тобто те, стосовно чого цивільні правовідносини виникають та існують. Метою, з якою суб'єкти вступають у цивільні правовідносини, є задоволення їх матеріальних та духовних потреб, а отже отримання певного блага. Суб'єкти правовідносин хочуть задовольнити потреби саме споживанням корисних якостей предмета, а не лише наявністю (оцінка вартості) певного предмета, тому саме споживча вартість предмета перетворює його в благо.

Наявність саме цих умов і перетворює усе отримане працівником на благо чи додаткове благо, а відсутність – усуває перетворення отриманого на об'єкт оподаткування податком на доходи фізичних осіб та військовим збором. Ця обставина є ключовою при відображенні в обліку, адже додаткове благо повинне бути персоніфіковане і пов'язане із конкретною фізичною особою. У зв'язку з цим судові органи, зазначають, що податковий агент (роботодавець) повинний вказувати конкретну фізичну особу, у якій це благо виникає та період, у який це додаткове благо виникло. Зі свого боку, податківці можуть не звернути на це увагу і збільшувати зобов'язання зі сплати ПДФО на суму всіх витрат на додаткове благо, а не на окремі їх частини, що призначені конкретним особам. У цьому випадку судом дії контролюючих органів можуть бути визнані такими, що не ґрунтуються на нормах Податкового кодексу, адже у звітності платника його витрати не персоніфіковані.

Додаткове благо не може бути доходом, що отримується платником як виконання зобов'язання за трудовим або колективним договором. Ця умова передбачена в ПКУ (п.п. 164.2.17 п. 164.2 ст. 164) і підтверджується судовою практикою. Хоча від сплати ПДФО, ЄСВ та військового збору це не рятує, проте податківці звертають увагу на підставу визначення та сплати цих зобов'язань. Якщо у колективному або у трудовому договорі передбачена компенсація витрат на житло працівника, то така компенсація прирівнюється до заробітної плати, згідно з ч. 3 ст. 2 Закону "Про оплату праці" і всі обов'язкові платежі будуть утримуватися як із заробітної плати.

На основі податкового законодавства можна виокремити окремі характерні риси додаткового блага, як об'єкта бухгалтерського обліку (табл. 1).

Для того, щоб досліджуваний об'єкт бухгалтерського обліку відображався у системі рахунків з прив'язкою до конкретних працівників, які отримують від роботодавців «додаткове благо» та обліковувався на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» Аніщенко Г. Ю., Іванова Н. А., пропонує передбачити додатковий субрахунок 664 «Розрахунки з працівниками за отриманим додатковим благом». Враховуючи потреби практики він може кореспондувати: – за кредитом з дебетом субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» при виникненні додаткового блага у грошовій формі, рахунках обліку витрат (15 «Капітальні інвестиції», 23 «Виробництво», 91 «Загально виробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності») – у грошовій формі подібно до нарахування оплати праці; – за дебетом з кредитом рахунків: 37 «Розрахунки з різними дебіторами» чи 68 «Розрахунки за іншими операціями» при відображенні розрахунків зі сторонніми

організаціями, які надавали послуги на користь та в інтересах працівників; 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» при позаплановій видачі відповідних активів; 30 «Готівка» чи 31 «Рахунки в банках» при компенсаційних виплатах тощо [9].

Таблиця 1

Характеристика «додаткового блага» як об'єкта бухгалтерського обліку

Форма «додаткового блага»	Критерії віднесення	Джерело походження	Класифікація	Документальне підтвердження
1. Кошти; 2. Матеріальні чи нематеріальні цінності; 3. Послуги; 4. Інші види доходу.	1. Не є заробітною платою; 2. Отриманий дохід непов'язаний з виконанням обов'язків трудового найму; 3. Не є винагородою за цивільно-правовими договорами (угодами), укладеними з таким платником податку	Витрати податкового агента	За формою виплати: 1) у грошовій формі; 2) у натуральній формі	1. Наказ (розпорядження) керівника; 2. Акт; 3. Накладна 4. Відомості на виплату чи вдачу матеріальних цінностей, коштів, чи інших активів

*Джерело: [9].

Особливої уваги заслуговує оподаткування додаткового блага, яке надано у грошовій і натуральній формі (табл. 2).

Таблиця 2

Особливості оподаткування додаткового блага

Податок	Особливість застосування
Виплата додаткового блага у грошовій формі	
ПДФО – 18% ВЗ – 1,5 %	Податок утримується з нарахованої суми блага працівнику за загальними правилами (однак ПСП до додаткового блага ніколи не застосовується, так як це не зарплата). Для підприємства така виплата, по-суті, нічим не відрізняється від зарплати, а тому цілком може бути замінена розрахованою премією. Однак, якщо працівник має ПСП, то внаслідок нарахування такої премії він може її втратити через перевищення зарплатного порогу на її утримання.
ПДФО – 18%	База нарахування визначається шляхом збільшення вартості блага використанням натурального коефіцієнта ($=100/(100 - 18) = 1,219512$). 1,219512 – це натуральний коефіцієнт додаткового блага, який дозволяє визначити базу нарахування ПДФО за нормами ПКУ (п. 164.5). Використовується виключно для ситуацій виплат у натуральній, а не грошовій формі. Також застосовується при оподаткуванні вчасно неповернутих після відрядження сум. Працівнику видано у власність корпоративний одяг на суму 2500 грн. База оподаткування ПДФО = $2500 \times 1,219512 = 3048,78$ (даний збільшений дохід буде відображено і Додатку 4ДФ Податкового розрахунку). Розраховуємо податки: ПДФО = $3048,78 \times 0,18 = 548,78$ грн.
ВЗ – 1,5 %	Працівнику видано у власність корпоративний одяг на суму 2500 грн. База оподаткування ВЗ = 2500 грн. ВЗ = $2500 \times 0,015 = 37,50$ грн.
ЄСВ 22%	ЄСВ нараховується без використання натурального коефіцієнта

*Складено авторами на основі [10]

При складанні податкової звітності, заповненні додатка 4ДФ податкового розрахунку додаткове благо відображається в сумі нарахованого блага (для натуральних виплат – з врахуванням натурального коефіцієнта) за ознакою доходу 126.

Альтернативними способами “проведення” додаткового блага в обліку, а також, щоб зменшити оподаткування можна застосувати варіант проведення додаткових благ як: подарунків; нецільової благодійної допомоги (позика працівнику підприємства) (таблиця 3).

Таблиця 3

Альтернативні варіанти проведення додаткового блага в обліку

Альтернативний варіант	Умова застосування	ПДФО	ВЗ	ЄСВ
Як подарунок	Не оподатковується сума, що рівна 25% мінімальної зарплати на 1 січня (у 2023 році – 1675 грн). Все це в розрахунку на місяць (пп. 165.1.39 ПКУ). Необхідний наказ керівника про дарування. Ознака доходу “160”	-	-	+
	Під оподаткування у 2023 році потрапляє сума перевищення 1675 грн. Дана сума розглядається як додаткове благо, ознака доходу “126”			
Як матеріальна допомога (нецільова благодійна допомога)	На 2023 рік можна не оподатковувати суму, яка виписана як матеріальна допомога у зв’язку з соціально-побутовими причинами, та у своїй сумі за рік розмірі не менше 3620 грн ($\approx 2589 \times 1,4$) (пп. 170.7.3 ПКУ). Необхідна заява працівника. 2589 грн – прожитковий мінімум працездатної особи на 1 січня 2023 р. (пп. 170.7.3 ПКУ). Ознака доходу “169”	-	-	_*
	Сума перевищення 3620 грн. Ознака доходу “127”	+	+	_*
* не входить до фонду оплати праці та є в списку звільнених виплат, тому ЄСВ не нараховується (п. 14 Переліку № 1170).				

*Складено авторами на основі [10]

Як зазначає Г.Ю. Аніщенко в бухгалтерському обліку виникає проблема відсутності документальної ідентифікації «персоналізованих» виплат, що виступає базою для проведення утримань податку на доходи фізичних осіб та військового збору з конкретних працівник-платників податків, натомість є документи з обліку витрат, які виникли при нарахуванні заборгованості послуг чи вартості використаних запасів тощо. Через це виникає багато помилок, які тягнуть за собою накладання штрафних санкцій. Вирішення питання ідентифікації та відображення у бухгалтерському обліку додаткового блага пропонується у декілька кроків, серед яких передбачено: фіксація у трудових угодах зобов’язань щодо оплати роботи чи послуг найманих працівників; модернізація законодавства з розробкою єдиного нормативного документу для регулювання порядку визнання, обліку додаткового блага; доповнення діючої структури рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» окремим субрахунком для накопичення відповідних даних. Ключовим критерієм, за яким серед проведених виплат для поліпшення умов праці та відносин з працівниками вирізняється «додаткове благо» – це «прив’язка до обов’язку роботодавця за трудовим наймом» [11].

В якості первинного оформлення господарських операцій, що призводять до виникнення в обліку та оподаткування додаткового блага, необхідно спиратись на розпорядчу документацію керівника (накази) та належно оформляти бухгалтерськими довідками нараховані доходи і розрахунки утриманих податків і зборів. У системі рахунків бухгалтерського обліку даний об’єкт належить до розрахунків з конкретними працівниками, а тому у складі рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» доцільно передбачити окремий субрахунок «Розрахунки з працівниками за отриманим додатковим благом» транзитного характеру, через який за кредитом проводитиметься нарахування сум отриманого блага та одночасним віднесення у повній сумі за дебетом вартості послуг сторонніх організацій, які надавали послуги на користь та в інтересах працівників;

скоригована вартість відповідних активів при їх видачі чи наданні знижок за умов їх продажу працівникам, проведенні компенсаційних виплат [11].

Висновки і пропозиції. З метою усунення підстав виникнення конфліктів між платниками податків та контролюючими органами з приводу тлумачення того чи іншого об'єкту правовідносин, як блага, отриманого працівником та відповідно, оподатковуваного податком на доходи фізичних осіб і військовим збором доцільно чіткіше прописати ПКУ ст. 164, що не вважається додатковим благом платника податку майно, речі, товари, роботи, послуги, які не задовольняють особисті матеріальні та/або духовні потреби працівника. Щодо роботодавців, то доцільним є розробка та затвердження положення про визнання додаткового блага як стимулюючого фактору для працівника, на рівні облікової політики підприємства.

Це сприятиме правильному трактуванню і розрахункам сум нарахованих та сплачених податків, зборів і внесків, а також уникненню можливих санкцій з боку податкових органів, дозволить гармонізувати фінансовий та податковий облік в частині коректного оподаткування доходів громадян.

Джерела та література

1. Жук В.М. Предмет та об'єкти бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. Житомир: ЖДТУ, 2010. 448 с. С.100-105.
2. Сокіл О. Г. Методологія бухгалтерського обліку сталого розвитку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*, 1(36), 247–259. [https://doi.org/10.26642/pbo-2017-1\(36\)-247-259](https://doi.org/10.26642/pbo-2017-1(36)-247-259).
3. Кулинич М. Б. Удосконалення елементів методу бухгалтерського обліку в контексті цифрової модернізації економіки. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. 2020. № 4(24). С. 97-103. DOI: <https://doi.org/10.29038/2411-4014-2020-04-97-103>
4. Долюк А. В., Стимулювання праці як об'єкт бухгалтерського обліку Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Кривий Ріг, 17 грудня 2016 р.) : тези доповідей / редкол.: О. М. Барановська, М. Л. Крапивко, В. Я. Нусінов [Електронний ресурс]. Кривий Ріг : Вид. Р.А. Козлова, 2016. 100-101с.
5. Ткачук І. М., Бірюк М. І., Основні аспекти оподаткування соціального пакету працівника, Облік, аналіз і аудит: виклики інституціональної економіки: тези доповідей V міжнародної науково-практичної конференції. Луцьк: ІВВ Луцького НТУ, 2018. 252-254.
6. Сфімов О. Гармонізація цивільного та податкового законодавства України щодо матеріального блага. <https://openarchive.nure.ua/server/api/core/bitstreams/78b35141-13c4-4857-9e2b-04bd9203340d/content.c>. 87-92
7. Податковий кодекс: закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. Дата оновлення: 03.09.2023 р. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 26.09.2023).
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 14 грудня 1999 за № 860/4153. (дата звернення: 26.09.2023).
9. Аніщенко Г. Ю., Іванова Н. А., Додаткове благо, як об'єкт обліку та аудиту. *Ефективна економіка*, 2022. № 9. DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2022.9.26>
10. Онищенко В. Додаткове благо 2021. *Головбух*. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/7595-dodatkovye-bлаго> (дата звернення: 25.09.2023).
11. Аніщенко Г.Ю., Проблеми ідентифікації та відображення у бухгалтерському обліку додаткового блага, Аспекти стабільного розвитку економіки в умовах ринкових відносин, матеріали XVII Міжнародної науково-практичної конференції. 26 травня 2022 р. Умань : 2022. 221с..145-147.

Reference

1. Zhuk V.M. Subject and objects of accounting of agricultural activities. Problems of theory and methodology of accounting, control and analysis. International collection of scientific papers. Zhytomyr: ZHYTOMYR STATE TECHNICAL UNIVERSITY, 2010. 448p. pp. 100-105
2. Methodology of accounting for sustainable development. Problems of theory and methodology of accounting, control and analysis, 1(36), 247-259 p. [https://doi.org/10.26642/pbo-2017-1\(36\)-247-259](https://doi.org/10.26642/pbo-2017-1(36)-247-259).

3. Kulinich M. B. Improving the elements of the accounting method in the context of digital modernization of the economy. *Economic Journal of Lesya Ukrainka Eastern European National University*. 2020. № 4(24). pp. 97-103. DOI: <https://doi.org/10.29038/2411-4014-2020-04-97-103>
4. Doluk A.V., Stimulation of labor as an object of accounting Materials of the International Scientific and Practical Conference (Kryvyi Rih, December 17, 2016): abstracts / editors: O.M. Baranovska, M.L. Krapivko, V.Y. Nusinov [Electronic resource]. Kryvyi Rih: R.A. Kozlov's publishing house, 2016. pp. 100-101 .
5. Tkachuk IM, Biryuk MI, The main aspects of taxation of the employee's social package, Accounting, analysis and audit: challenges of institutional economy: abstracts of the V international scientific and practical conference. Lutsk: IPV of Lutsk NTU, 2018. pp. 252-254.
6. Harmonization of Civil and Tax Legislation of Ukraine on Material Wealth. <https://openarchive.nure.ua/server/api/core/bitstreams/78b35141-13c4-4857-9e2b-04bd9203340d/content>. pp. 87-92
7. Tax Code: Law of Ukraine dated 02.12.2010 No. 2755-VI. Date of update: 03.09.2023 p. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (accessed on 26.09.2023).
8. Regulation (standard) of accounting 15 "Income", approved by the order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 29.11.1999 No. 290, registered with the Ministry of Justice of Ukraine on December 14, 1999 No. 860/4153 (accessed on September 26, 2023). .
9. Anishchenko G.Y., Ivanova N.A., Additional benefit as an object of accounting and audit. *Effective Economy*, 2022. No. 9. DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2022.9.26>
10. Onishchenko V. Additional benefit 2021. *Golovbukh*. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/7595-dodatkovye-bлаго> (accessed September 25, 2023).
11. Anishchenko G., Problems of identification and reflection in accounting of an additional benefit, Aspects of stable development of the economy in market conditions, materials of the XVII International Scientific and Practical Conference. May 26, 2022, Uman: 2022. 221p. pp145-147.

Стаття надійшла до редакції 15.09.2023 р.