

Вплив оподаткування на побудову обліку в підрозділах харчування

У статті розглянуто вплив оподаткування в частині податку на прибуток на побудову обліку в підрозділах харчування. Обґрунтовано доцільний варіант організації діяльності підрозділів харчування з точки зору включення витрат підрозділу до валових витрат підприємства. Досліджено відображення в обліку здешевлення вартості харчування працівників підприємства. Запропоновано варіант відображення такого здешевлення на рахунках бухгалтерського обліку.

ресторанне господарство, підрозділ харчування, податок на прибуток, валові витрати, бухгалтерський облік, харчові ваучери, витрати підрозділу харчування

Харчування працюючих на підприємствах, в установах та організаціях забезпечують структурні підрозділи харчування. Традиційно ресторанне господарство на промисловому підприємстві розглядається як обслуговуюче виробництво. Однак, в сучасних умовах господарювання структурні підрозділи харчування реалізують різні функції, а не лише обслуговуючу. Зокрема, при формуванні облікових моделей необхідно врахувати такі функції, як технологічно-обслуговуюча, виробничо-обслуговуюча і соціально-обслуговуюча (комерційна).

Результати дослідження підрозділів харчування на підприємствах Кіровоградського регіону дають можливість стверджувати, що спостерігається варіативність реалізації зазначених функцій та їх поєднання. В окремих випадках ресторанне господарство комплексно реалізує всі функції. Також спостерігаються розбіжності в організації самого ресторанного господарства і побудові управлінських і економічних взаємовідносин підприємства із структурним підрозділом (рис. 1).

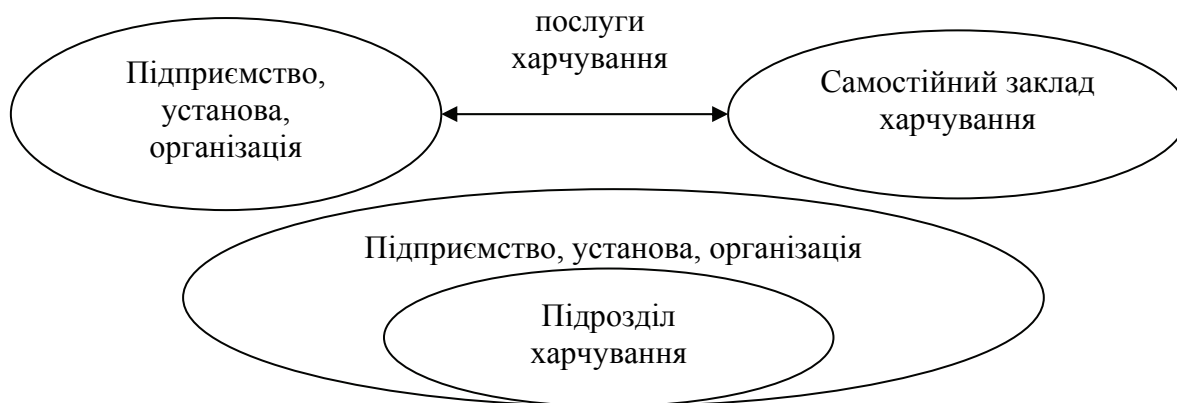


Рисунок 1 - Варіанти організації харчування працівників підприємств, установ, організацій

В обстежених підприємствах реалізація соціально-обслуговуючої функції в більшості пов'язана з відокремленням на самостійний баланс цих підрозділів. Другий варіант реалізації соціально-обслуговуючої функції - це існування власного структурного підрозділу.

Тенденції виокремлення структурних підрозділів харчування певною мірою пов'язані з ускладненням податкового законодавства. Так, з 1997 року значна кількість промислових підприємств виділяють ці підрозділи на самостійний баланс, але залишають адміністративну підпорядкованість. Інший підхід спостерігається в

невеликих промислових підприємствах, коли відносини адміністрації з керівником структурного підрозділу харчування оформлюють як орендні з приватним підприємцем.

У будь-якому випадку виникають певні проблеми, які пов'язані з організацією обліку та формуванням доходів до оподаткування.

Необхідно відмітити, що окремі аспекти обліку в ресторанному господарстві досліджують М.М. Аносова, В.А. Барановський, А.С. Ванукевич, Ю.А. Верига, Т.В. Ємельянова, Л.М. Котенко, Л.С. Кучер, К.І. Левитський, Н.М. Малюга, В.І. Оспіщев, Н.А. П'ятницька, В.В. Усов, Н.Г. Юдов, Л.М. Янчева та інші. Податковий аспект висвітлено в статтях Б. Залько, Р. Голцій, І. Губіної, О. Корніюк.

Проте, на нашу думку, недостатньо приділяється уваги врахуванню впливу особливостей оподаткування доходів як закладів харчування, так і осіб, що користуються їх послугами на методологію обліку. В сучасних умовах господарювання посилюється також практична значимість цього питання.

Тому є необхідним обґрунтування доцільної моделі оподаткування доходів підрозділів харчування з огляду на побудову обліку таких підрозділів.

Відповідно до п. 4.1 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» № 334 [1], «валовий дохід – загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі, виключній (морській) економічній зоні, так і за її межами». Підпунктом 4.1.1 п. 4.1 Закону № 334 передбачено, що валовий дохід, зокрема, включає загальні доходи від продажу товарів (робіт, послуг), у тому числі допоміжних та обслуговуючих виробництв, що не мають статусу юридичної особи.

Отже, суми виручки ідальні включаються до складу валового доходу підприємства. У відповідності до п. 7.4.3 Закону, такий валовий дохід має визнаватися підприємством з урахуванням звичайних цін.

Відповідно до підпункту 5.4.9 пункту 5.4 статті 5 до валових витрат відносяться витрати платника податку на утримання, експлуатацію та забезпечення основної діяльності таких об'єктів соціальної інфраструктури, що перебували на балансі та утримувалися за рахунок такого платника податку на момент набрання чинності цим Законом.

До об'єктів соціальної інфраструктури, згідно з вказаним підпунктом, зокрема, відносяться приміщення, що використовуються платником податку для організації харчування працівників такого платника податку. При цьому слід зазначити, що з введенням в дію Закону України від 24.12.2002 р. N 349-IV «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»» з 1 січня 2003 року норму п.п. 5.4.9 розширено в частині віднесення до валових витрат платника податку на забезпечення основної діяльності об'єктів соціальної інфраструктури.

Таким чином, підприємство може віднести до валових витрат:

– Витрати на утримання та експлуатацію об'єктів соціальної інфраструктури. Згідно листа ДПА [2] до таких витрат відносяться, зокрема, наступні види витрат (крім будь-якого ремонту):

- 1) витрати на електроенергію;
- 2) витрати на оплату комунальних послуг;
- 3) заробітну плату та нарахування обов'язкових платежів технічного персоналу;
- 4) інші витрати, пов'язані з утриманням об'єкту у належному технічному стані.

– Витрати на забезпечення основної діяльності об'єкта соціальної інфраструктури. Згідно листа ДПАУ [3], до таких витрат відносяться, зокрема, витрати на купівлю продуктів харчування, амортизація приміщення та обладнання (як об'єкта соціальної інфраструктури).

У відповідності до листа ДПАУ [4]: «Що стосується нарахування амортизаційних відрахувань на основні засоби соціально-побутового призначення, то Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» визначено, що не підлягають амортизації та провадяться за рахунок відповідних джерел фінансування витрати на придбання, ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невикробничих фондів (підпункт 8.1.4 статті 8). Відповідно до законодавства, під терміном «невикробничі фонди» слід розуміти капітальні активи, які не використовуються у господарській діяльності платника податку. Таким чином, з метою оподаткування не підлягають амортизації основні засоби, які відносяться до невикробничих фондів і не використовуються у господарській діяльності платника податку».

Наведені правила оподаткування застосовуються якщо їдальня на підприємстві розглядається як об'єкт соціальної інфраструктури. В той же час, якщо діяльність їдальні як структурного підрозділу є одним з видів господарської діяльності підприємства, валові витрати, понесені таким підрозділом, на думку більшості спеціалістів, можуть визначатися за загальними правилами без обмежень.

Так, у відповідності до п. 5.1. валові витрати включають суму будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаваються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності. Згідно п. 5.2.1. до складу валових витрат включаються суми будь-яких витрат, сплачених (нарахованих) протягом звітного періоду у зв'язку з підготовкою, організацією, веденням виробництва, продажем продукції (робіт, послуг).

У відповідності до п. 1.32. Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», господарська діяльність - будь-яка діяльність особи, направлена на отримання доходу в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, у разі коли безпосередня участь такої особи в організації такої діяльності є регулярною, постійною та суттєвою. Під безпосередньою участю слід розуміти зазначену діяльність особи через свої постійні представництва, філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, а також через довірену особу, агента або будь-яку іншу особу, яка діє від імені та на користь першої особи.

Згідно з визначенням П(С)БО 1 доходи - збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Таким чином, якщо підприємство отримує грошові кошти від реалізації блюд та продуктів харчування, діяльність їдальні має розглядатися як господарська, а будь які витрати, понесені в процесі діяльності їдальні мають відноситися до валових витрат, або підлягати амортизації. Застосування вищенаведених законодавчих норм, може бути ускладнене позицією ДПАУ [5], та окремими постановами ВАСУ [6], за якими збиткові операції періодично трактуються як такі, що не відносяться до господарської діяльності, із відповідним обмеженням по валовим витратам та податковому кредиту.

Отже, у випадках, коли дохід від діяльності їдальні не покриває витрат на її утримання, включення витрат до валових може бути не прийнято органами ДПАУ. Так для уникнення проблем, пов'язаних з оподаткуванням обліковою політикою досліджуваних підприємств, віднесено певні витрати на утримання та експлуатацію їдальні до інших витрат операційної діяльності з одночасним виключенням їх зі складу

валових витрат. В результаті дохід від реалізації по ідальні покриває всі інші витрати, що надає можливість включення їх у валові витрати [7 - 9].

Таким чином, є можливість стверджувати, що облікова практика підпорядкована вимогам податкового законодавства, і в першу чергу при обранні облікової політики основною мотивацією є уникнення податкових наслідків.

На нашу думку, проблема полягає у різноспрямованості фінансового і податкового обліку та неможливості на теоретичному рівні обґрунтувати побудову фінансового обліку відповідно до специфіки податкового законодавства. Однак це не заперечує можливість при організації фінансового обліку в межах господарюючого суб'єкта максимально враховувати вимоги податкового законодавства. Ми не ставимо за мету і не вважаємо за потрібне нівілювання податкових аспектів, проте доцільним є врахування при розробці Робочого Плану рахунків. Схематично ці підходи представлені рис. 2.

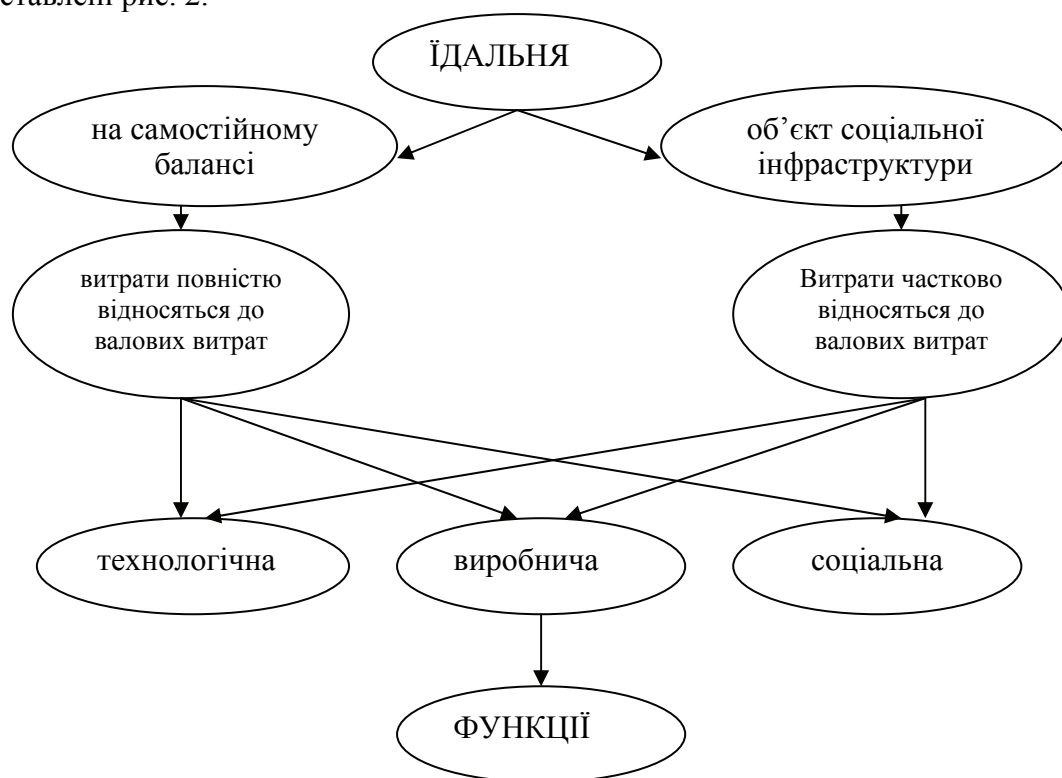


Рисунок 2 - Податковий аспект групування функцій харчування та витрат, пов'язаних з їх реалізацією

Одним з напрямів оптимізації організації та оподаткування харчування працівників є розроблений проект Закону України «Про харчові ваучери» [10]. Ваучерна система харчування працюючих діє вже у багатьох країнах світу. Її мета – здоров'я працівників, яке у свою чергу є основою високої продуктивності праці, якості продукції, а в кінцевому підсумку – конкурентоспроможності підприємства. З цією метою групою народних депутатів України розроблено проект Закону України «Про систему харчування працівників» [10, С.12].

Предметом регулювання законопроекту є визначення схеми використання системи харчових ваучерів та запровадження ліцензування господарської діяльності на цей вид послуг.

Принцип харчових ваучерів, якими користується вся Європа, досить простий. Корпоративні клієнти і всі установи купують ваучери, які випускає компанія. Вони розповсюджують ці ваучери серед працівників, які розраховуються ними за їх номінальною ціною в мережі філій (їдальні, магазини тощо), після чого ваучери

здаються в компанію за кодуванням витрат. У разі прийняття цього Закону його дія поширюватиметься на всіх юридичних осіб, незалежно від форми власності, фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності, які відповідно до законодавства використовують найману працю, та на всіх працівників.

У проекті визначено деякі особливості використання харчових талонів (ваучерів). Зокрема, вони можуть використовуватися працівником лише в акредитованих осіб. У разі коли вартість їжі або окремих її продуктів (включаючи ПДВ), які працівник бажає придбати, є меншою за номінальну вартість пред'явленого ваучеру, ваучер погашається повністю і здача працівнику не видається. Передача працівником талона на харчування іншій особі та/або обмін (повністю або частково) його на гроші забороняється [10, С.12]. Для роботодавців, які згідно з цим Законом придбаватимуть харчові ваучери, передбачено звільнення від оподаткування. Так, проектом передбачено, що витрати роботодавця у межах, встановлених законодавством України, на придбання ваучерів на харчування, включаючи комісійну винагороду, відносяться до валових витрат у тому звітному періоді, у якому працівникам передавалися ваучери. Сума номінальної вартості ваучера на харчування, отримана емітентом від роботодавця, не відноситься до валових витрат емітента. Сума номінальної вартості ваучера на харчування, отримана акредитованою особою внаслідок викупу емітентом погашених ваучерів, відноситься до валових доходів акредитованої особи. Не оподатковуватимуться податком на додану вартість випуск, придбання, передача, використання, погашення, повернення та викуп ваучерів на харчування за номінальною ціною.

Номінальна вартість ваучерів на харчування, придбаних роботодавцем та/або переданих працівнику, не підлягатиме обкладенню: податком з доходів фізичних осіб; зборами на обов'язкове державне пенсійне страхування; внесками на загальнообов'язкове державне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням; внесками на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття; внесками на загальнообов'язкове державне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності; іншими внесками чи зборами, що нараховуються на заробітну плату і можуть встановлюватися у майбутньому [10, С.13]. Схематично кореспонденцію рахунків за проектом Закону України «Про харчові ваучери» представлено рис. 3.

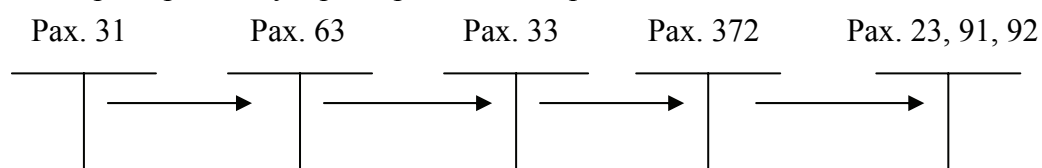


Рисунок 3 - Кореспонденція рахунків за проектом Закону України «Про харчові ваучери»

Відповідальність за контролем талонів покладатиметься на касира, який повинен реєструвати кому і скільки ваучерів видано.

На нашу думку, саме такий варіант є оптимальним для реалізації соціально-обслуговуючої функції.

Крім того, на підприємстві може бути прийняте рішення про відшкодування працівниками підприємства в межах реалізації виробничо-обслуговуючої функції харчування лише вартості витрачених продуктів харчування. У цьому разі виникає необхідність включення різниці між ціною страви, що враховує лише вартість сировинного набору та необхідність сплати ПДВ, та звичайними цінами в базу оподаткування податком з доходів фізичних осіб. Ускладненням є також необхідність відстежувати правомірність формування валових витрат.

Згідно з п.п. 5. 6. 1 ст. 5 Закону про прибуток до складу валових витрат платника податку включаються витрати на оплату праці фізичних осіб, які перебувають з ним у трудових відносинах, тобто витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати та інших видів заохочень і виплат відшкодувань вартості товарів (робіт, послуг) будь-які інші виплати у грошовій або натуральній формі встановлені за домовленістю сторін.

Здешевлення вартості харчування працівників як готівкою, так і за безготівковим розрахунком в їдальнях, буфетах, профілакторіях за п 2.42 Інструкції № 323 належить до інших заохочувальних і компенсаційних витрат, що входять до фонду оплати праці підприємства або перелічені в пп. 5.6.1 ст. 5 Закону про прибуток «будь-які - інші виплати у грошовій або натуральній формі». Ці витрати мають бути встановлені домовленістю між підприємством і працівниками.

Підтвердженням того що між підприємством і працівниками дійсно встановлена домовленість щодо обов'язку підприємства здійснювати виплати на здешевлення вартості харчування має бути відповідна позиція колективного договору. Достатньо передбачити у колективному договорі обов'язок підприємства спрямовувати щомісяця певні суми на здешевлення вартості харчування працівників, тоді зазначені виплати можуть бути включені до складу валових витрат на підставі пп. 5.6.1 ст. 5 Закону про прибуток.

Слід також врахувати що згідно з пп. 5.7.1 ст. 5 цього Закону підприємство має право віднести до складу валових витрат також суми зборів (внесків) на обов'язкове державне пенсійне страхування та інші види загальнообов'язкового (у т. ч державного) соціального страхування фізичних осіб – працівників, нараховані на виплати зазначені у пп. 5.6.1 ст. 5 Закону про прибуток (у т.ч. нараховані на виплати на здешевлення вартості харчування).

Оскільки виплати на зниження вартості харчування працівників включаються до витрат на оплату праці та обкладаються податком з доходів фізичних осіб, підприємство повинно нараховувати на них всі збори (внески) на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Крім цього з працівників треба утримувати збір до Пенсійного фонду та Фондів соціального страхування.

Таким чином, на організацію харчування працюючих і побудову управлінських і економічних взаємовідносин підприємства із структурним підрозділом харчування суттєво впливає необхідність врахування вимог податкового обліку. У зв'язку з цим простежується тенденція до відокремлення підрозділів харчування на самостійний баланс. В іншому випадку з метою усунення обмежень при формуванні валових витрат підприємства в частині витрат підрозділу харчування необхідно визначати надання послуг з харчування працюючих як один з основних видів діяльності суб'єкта господарської діяльності. Реалізація соціально-обслуговуючої функції харчування працюючих оптимізується при запровадженні на підприємстві ваучерної системи. При реалізації функцій підрозділами харчування здешевлення вартості харчування зумовлює додаткове податкове навантаження як працюючих, так і підприємства.

Практична реалізація запропонованих організаційно-методичних підходів складає основу побудови моделі обліку в підрозділах харчування, що забезпечує формування фінансових результатів в обліку і звітності адекватно сучасним умовам функціонування підрозділів харчування.

Список літератури

1. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» №334/94-ВР від 28.12.94р.
2. Лист ДПАУ «Щодо можливості віднесення до валових витрат на придбання продуктів харчування для їх наступного продажу працівникам банку у вигляді готових страв» №279/6/15 – 1316 від 16.01.2004 р.

3. Лист ДПАУ «Щодо роз'яснення з питань застосування Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»» №3357/11/15 – 2116 від 03.04.98 р.
4. Постанова Верховного Суду України «Спир про визнання недійсними рішення органу ДПІ «Про застосування та стягнення сум штрафних (фінансових) санкцій, донарахованих сум податків, зборів (обов'язкових платежів) та пені за порушення податкового та іншого законодавства» від 26.11.2002 р. у справі № 20 – 6/030 та від 26.11.2002 № 20-6/3.
5. Лист ДПАУ «Щодо врахування у податковому обліку операцій з реалізації товарів за цінами нижче цін придбання», №7522/7/23 – 6217 від 27.04.2004 р.
6. Занько Б. Харчування працівників: ситно годуємо, правильно оформлюємо // Все про бухгалтерський облік. – 2002. - № 95. – С. 4-7.
7. Занько Б. Їдальня на підприємстві // Все про бухгалтерський облік. – 2002. - № 69. – С. 23-27.
8. Голцій Р. Як зберегти здоров'я на виробництві // Все про бухгалтерський облік. – 2002. - № 115. - С. 10-15.
9. Корніюк О. Харчові ваучери: особливості функціонування // Бухгалтерія. – 2004. – № 42 (613). – С. 12-13.
10. Наказ Державного комітету України по економічній діяльності, стандартизації, метрології та сертифікації № 441 від 22.10.96 р.

В статье рассмотрено влияние налогообложения в части налога на прибыль на построение учета в подразделениях питания. Обоснованно целесообразный вариант организации деятельности подразделений питания с точки зрения включения расходов подразделения в валовые расходы предприятия. Исследовано отображение в учете удешевления стоимости питания работников предприятия. Предложен вариант отображения такого удешевления на счетах бухгалтерского учета

In the article influence of taxation in part of income tax is considered on the construction of account in subsections of feed. Grounded an expedient variant of organization of activity of subsections of feed is from the point of view including of charges of subsection to the gross charges of enterprise. Investigational reflection in the account of reduction of prices of cost of feed of workers of enterprise. The variant of reflection of such reduction of prices is offered on the accounts of record-keeping

УДК 331.024.349.2

М.П. Тарнавський, канд. екон. наук

Кіровоградський національний технічний університет

Т.В. Решитько, канд. екон. наук

Науково-дослідний інститут праці і зайнятості населення

Стан та динаміка ринку праці на селі

Дана публікація присвячена розгляду проблем сільського ринку праці, аналізу факторів, що впливають на нього.

сільський ринок праці, зайнятість сільського населення, безробіття

Ситуація на сільському ринку праці залишається надзвичайно складною. Високим є рівень сільського безробіття. У 2007 р. рівень зареєстрованого безробіття у сільській місцевості складав 5,7%, що набагато вище, ніж у містах (2,2%). За даними Державного центру зайнятості, на обліку в службі зайнятості щорічно перебуває біля 1 млн. незайнятих осіб. Що ж стосується працевлаштування, то за сприяння служби зайнятості роботу знаходив в середньому лише кожен четвертий мешканець села, що перебував на обліку по безробіттю. Середня тривалість незайнятості сільського населення у 2007 р. складала 12 місяців, а середня тривалість пошуку роботи – 6