

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ОПЛАТИ ПРАЦІ В АГРАРНИХ ФОРМУВАННЯХ

Розглянуто питання стосовно шляхів регулювання розміру прибутку окремих аграрних формувань, вибір якого залежить від податкової політики, а також розглянуто особливості оплати праці у натуральній формі

Постановка проблеми. Об'єктивні процеси децентралізації системи управління народним господарством і його галузями переносять центр тяжіння на мікрорівень, що обумовлює необхідність приведення у відповідність всіх елементів формуючої системи управління до адекватних методів господарювання. Оскільки ефективне управління діяльністю підприємства також залежить від організації оплати праці та порядку її відображення в обліковій системі, то дослідження впливу особливостей діяльності аграрних формувань на побудову системи обліку оплати праці є актуальним.

Мета дослідження. Дослідження особливостей обліку оплати праці в аграрних формуваннях. Для досягнення поставленої мети необхідно здійснити аналіз варіантів регулювання розміру прибутку окремих аграрних формувань, вибір якого залежить від податкової політики, а також розглянути особливості оплати праці у натуральній формі.

Значний внесок у дослідженні цього питання зробили такі відомі вчені-економісти як Ф.Ф. Бутинець, М.Я. Дем'яненко, В.Г. Линник, Ю.Я. Литвин, Н.Л. Правдюк, П.Т. Саблук, П.Я. Хомин та ін.

Дрібні селянські і фермерські господарства використовують найманих працівників, а також самі господарі виконують безпосередньо сільсько-господарські

роботи. Вони мають не заробітну плату, а дохід. Він визначається як різниця між виручкою за реалізовану продукцію і понесеними витратами. Фінансовий результат визначається за методом "Витрати-випуск".

Для прийняття обґрунтованих управлінських рішень розмір доходу потрібно зменшити на суму вартості праці господаря і членів його сім'ї, яким офіційно заробітна плата не нараховувалася. Тобто господар заробив "сам у себе". Цей заробіток не може бути нижчим від мінімальної заробітної плати. Для його підрахунку потрібно мати інформацію про відпрацьований час. Її господар може накопичувати шляхом ведення записів у окремому журналі. В ньому щодня потрібно записувати відпрацьований час і бажано вказувати вид роботи, щоб можна було порохувати витрати часу по вирощуванню сільськогосподарських культур та догляду за тваринами. Це сфера управлінського обліку, а тому облік можна вести за довільною формою. Офіційно її розробляти і рекомендувати для використання немає потреби.

Заробітну плату відносять у собівартість продукції (рис. 1). Нараховані дивіденди списують за рахунок прибутку (рис. 2).

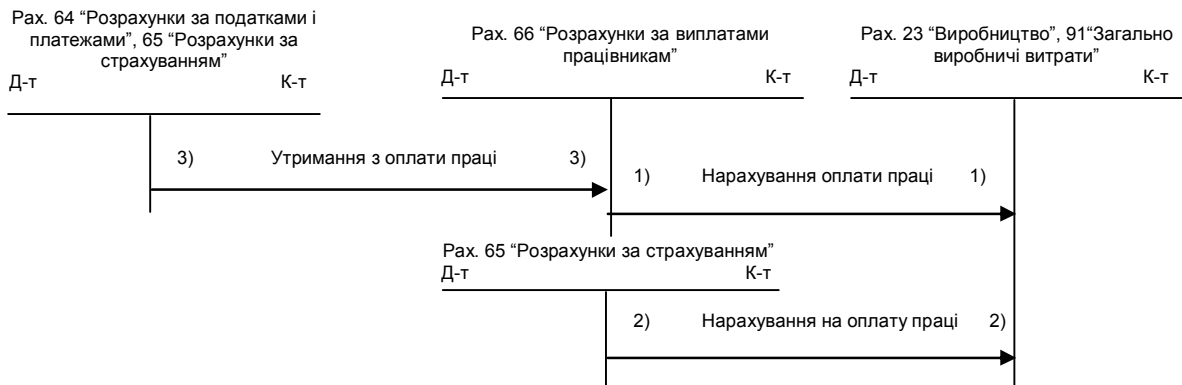


Рис. 1. Відображення на рахунках операцій з оплатою праці

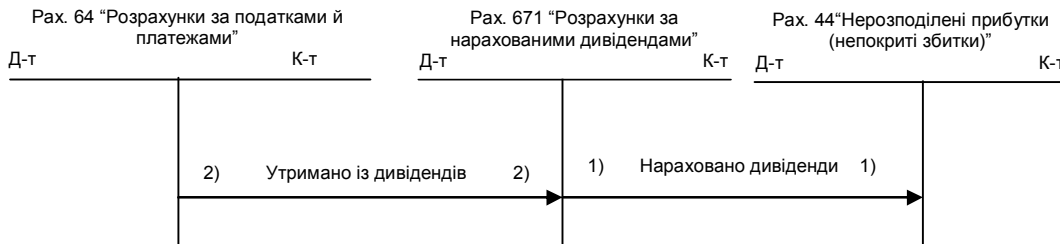


Рис. 2 Відображення на рахунках операцій з дивідендами

Заробітна плата і дивіденди взаємопов'язані. Якщо ми нараховуємо заробітну плату, то на відповідну суму зменшується прибуток, який можна використати на дивіденди. І навпаки – нижча заробітна плата – більша сума прибутку для нарахування дивідендів.

Господар самостійно вирішує альтернативу: нараховувати собі заробітну плату чи одержувати дивіденди. Вибір альтернативи обумовлює діюча система оподаткування, пенсійного забезпечення та інші фактори, визначені нормативними документами.

Приклад за 2010 рік. Під час виплати заробітної плати потрібно провести такі нарахування та утримання:

1. Нарахування внесків у:

- а) Пенсійний фонд України – 33,2 %;
- б) Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності – 1,4 %;
- в) Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття – 1,6 %;
- г) Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України – від 0,56 % до 13,5 % залежно від класу професійного ризику виробництва. Встановлено 67 класів. Для сільського господарства страховий тариф визначений у розмірі 0,2 %, а для галузі "Обслуговування сільського господарства, господарське управління сільським господарством" – 0,5 %.

2. Утримання:

а) Пенсійний фонд України – 2 %;

б) Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності – 0,5 % із заробітної плати, якщо вона не перевищує розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб; 1,0 % із заробітної плати, якщо вона перевищує прожитковий мінімум для працездатних осіб;

в) Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття – 0,6 %;

г) Податок з доходів фізичних осіб – 15 %.

Отже, для виплати заробітної плати потрібно сплатити внесків та утримань 55 %.

Якщо господар виплачує собі дивіденди у вигляді доходу, то він має сплатити податок на доходи (25 %) і податок з доходів фізичних осіб (15%), тобто платежі у вигляді податків становитимуть 40 % (25 % + 15 % = 40 %) замість 55 %. Зниження платежів відбувається за рахунок того, що дивіденди не включаються до заробітної плати і за них не потрібно платити внески у пенсійний та інші соціальні фонди.

За таких умов господарю вигідніше отримувати дохід ніж заробітну плату. Цим обумовлюється наявність виплат у конвертах, тобто без офіційного оформлення працівника на роботу. Якщо не сплачуються внески до пенсійного фонду, то працівник не має права на отримання пенсії. Але всі ці взаємовідносини на офіційному рівні дуже запутані, і працівники часто погоджуються працювати без оформлення на роботу.

Ці питання виходять за межі нашого дослідження. Ми констатуємо наявність двох підходів до виплат працівникам – через заробітну плату і через дивіденди. Але в обох випадках – це платіж за виконану роботу чи надані послуги. Різниця лише в порядку оформлення. Принцип бухгалтерського обліку "Превалювання сутності над формою" передбачає, що операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми. Керуючись цим принципом, платежі за виконані роботи чи надані послуги незалежно від порядку їх оформлення потрібно враховувати під час визначення собівартості продукції.

Виходячи із обсягу відпрацьованого часу, господар оцінює свою працю на рівні не нижчому від мінімальної заробітної плати, встановленої у державі. Визначена таким способом сума заробітної плати господаря має враховуватися ним для підрахунку ринкової собівартості виробленої продукції.

В Україні налічується понад 40 тис. селянських господарств. Їх керівники – висококваліфіковані працівники, які справедливо мають одержувати за свою працю не менше ніж середню заробітну плату в державі. Отже, на оплату праці з нарахуваннями лише керівників підприємств витрачається біля одного мільярда гривень за рік. Якщо ці виплати показувати як заробітну плату, то відповідно збільшуються витрати, а якщо показувати як сплату дивідендів, то збільшуються доходи. Звичайно, в ринкових умовах потрібно рахувати скільки заробив працівник сам у себе. Цей заробіток можна ділити на дві частини:

а) заробітна плата;

б) підприємницький дохід.

Під час підрахунку ринкової собівартості продукції в неї має включатися заробітна плата, виплачена господарю і найманим працівникам. Підприємницький дохід доцільно відносити за рахунок одержаного результату.

Для того щоб господар показував нарахування заробітної плати собі і членам сім'ї потрібно внести зміни у систему оподаткування, яка б передбачала однакову суму податків за заробітну плату і за виплати із доходу. Доки цього не буде розмір власного доходу власники будуть приховувати, що обумовлює наявність різних перекручень у бухгалтерському обліку.

Особливість сільськогосподарської діяльності в тому, що в ній практикують виплату частини заробітної плати не грошима, а продукцією, тобто застосовують натуральну

оплату. Така форма взаємовідносин має бути вигідною для роботодавця і працівника, адже без зайвих турбот перший по суті передає продукцію, а другий її отримує з метою використання для власних потреб.

Згідно статті 23 Закону України від 24 березня 1995 р. № 108/95-ВР "Про оплату праці" у колективному договорі можна передбачити видачу заробітної плати натурою так, щоб її сума за цінами, що не перевищують собівартості продукції, становила не більше 30 % загального нарахованого заробітку. Доцільність застосування натуральної заробітної плати визначаємо у відповідності з нормами законів про оподаткування.

Під час натуральної оплати праці право власності на продукцію (товар) переходить до іншої особи, що у податковому обліку розглядається як операція з продажу, яку потрібно враховувати для визначення податку на прибуток. Це визначено пунктом 1.31 Закону України від 28 грудня 1994 р. № 334/94-ВР "Про оподаткування прибутку підприємств" (з наступними змінами і доповненнями).

Законом України від 3 квітня 1997 р. № 168/97-ВР "Про податок на додану вартість" (пункт 4.2) передбачено, що такі виплати включають до складу поставки товарів з визначенням бази оподаткування на підставі фактичної ціни операції, але не нижче за звичайні ціни.

Натуральна заробітна плата відноситься до загального оподаткованого доходу працівника і оподатковується згідно Закону України від 22 травня 2003 р. № 889-IV "Про податок з доходів фізичних осіб". Законом передбачено, що при нарахуванні доходів у будь-яких негрошових формах об'єкт оподаткування визначається як вартість такого нарахування, визначена за звичайними цінами, помножена на коефіцієнт. Він дорівнює 1,176471.

Виплати натуральної заробітної плати є базою для нарахування і утримання у Пенсійний фонд України та інші соціальні фонди.

З метою визначення доцільності застосування натуральної оплати праці проведемо розрахунок на конкретному прикладі (табл. 1). Умова його така: працівник одержує в рахунок заробітної плати 20 кг меду; собівартість 1 кг меду 5 грн, а ціна реалізації 12 грн за 1 кг, в тому числі 2 грн становить податок на додану вартість. З наведених даних видно, що при видачі 20 кг меду за собівартістю 5 грн за 1 кг, витрати підприємства складуть 393,76 грн (240 вартість меду за ціною реалізації + 112,93 внески до соціальних фондів + 40,83 податок з доходів фізичних осіб).

Працівнику можна видати 240 грн заробітної плати, за яку він може купити 20 кг меду за ціною 12 грн за 1 кг, включаючи податок на додану вартість. Щоб видати 240 грн, потрібно нарахувати заробітної плати 293 грн, нарахування на які становитиме 107 грн, а всього підприємство витратить 400 грн, в тому числі податків і платежів 160 грн (107 + 293 – 240 = 160). Звідси очевидно, що ні для працівника, ні для підприємства немає економічної вигоди від видачі заробітної плати у натуральній формі.

Але природа сільськогосподарського виробництва обумовлює необхідність натуральної оплати. Вона постійно була присутня, починаючи з дореволюційної Росії і до наших днів. Тому держава не повинна податками гальмувати натуральну оплату праці. У зв'язку з цим ми пропонуємо внести зміни у Законі України від 22 травня 2003 р. № 889-IV "Про податок з доходів фізичних осіб" в тій частині, щоб об'єкт оподаткування не збільшувався у випадках видачі сільськогосподарської продукції в рахунок заробітної плати.

Таблиця 1. Нарахування і виплати заробітної плати продукцією за її собівартістю

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	дебет	кредит	
Нараховано працівнику заробітну плату у натуральній формі за собівартістю продукції з податком на додану вартість, розрахованим зі звичайних цін (20 кг x 5 грн + 20 кг x 2 грн = 140). Об'єкт, з якого сплачують внески у соціальні фонди і податок з доходів фізичних осіб становить 20 кг x 12 грн x 1,176471 = 282,35	23 "Виробництво"	661 "Розрахунки за заробітною платою"	140,00
Нараховано внески у соціальні фонди:			
– Пенсійний фонд України (282,35 x 33,2 : 100 = 93,74)	23 "Виробництво"	651 "За пенсійним забезпеченням"	93,74
– Фонд соціального страхування з тимчасової втрати праездатності (282,35 x 1,4 : 100 = 3,95)	23 "Виробництво"	652 "За соціальним страхуванням"	3,95
– Фонд соціального страхування від безробіття (282,35 x 1,6 : 100 = 4,52)	23 "Виробництво"	653 "За страхуванням на випадок безробіття"	4,52
– Фонд соціального страхування від нещасних випадків (282,35 x 0,2 : 100 = 0,56)	23 "Виробництво"	656 "За страхуванням від нещасних випадків"	0,56
Утримано:			
– внески до Пенсійного фонду України (282,35 x 2 : 100 = 5,65)	661 "Розрахунки за заробітною платою"	651 "За пенсійним забезпеченням"	5,65
– внески до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати праездатності (282,35 x 1 : 100 = 2,82)	661 "Розрахунки за заробітною платою"	652 "За соціальним страхуванням"	2,82
– внески до Фонду соціального страхування від безробіття (282,35 x 0,5 : 100 = 1,69)	661 "Розрахунки за заробітною платою"	653 "За страхуванням на випадок безробіття"	1,69
– податок з доходів фізичних осіб [(282,35 – 5,65 – 2,82 – 1,69) x 15 : 100 = 40,83]	661 "Розрахунки за заробітною платою"	641 "Розрахунки за податками"	40,83
Виплачено заробітну плату натурою (20 кг x 5 + 20 кг x 2 – 5,65 – 2,82 – 1,69 – 40,83 = 89,01)	661 "Розрахунки за заробітною платою"	701 "Дохід від реалізації готової продукції"	89,01
Відображено зобов'язання з податку на додану вартість за звичайними цінами	701 "Дохід від реалізації готової продукції"	641 "Розрахунки за податками"	40,00
Списано видану продукцію оцінену за собівартістю (20 кг x 5 грн = 100)	901 "Собівартість реалізованої готової продукції"	27 "Продукція сільськогосподарського виробництва"	100,00
З поточного рахунку сплачено:			
– внески до Пенсійного фонду України та інших соціальних фондів (93,74 + 3,95 + 4,52 + 0,56 + 5,65 + 2,82 + 1,69 = 112,93)	65 "Розрахунки за страхуванням"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	112,93
– податок з доходів фізичних осіб	641 "Розрахунки за податками"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	40,83
– податок на додану вартість	641 "Розрахунки за податками"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	40,00

Згідно чинних нормативних документів у разі натуральної оплати праці податок з доходів фізичних осіб і внески у Пенсійний фонд України та інші соціальні фонди потрібно сплатити не пізніше наступного дня після здійснення виплат. На практиці часто складається така ситуація, що підприємство не має грошей, щоб заплатити податки та нарахування, пов'язані з видачею заробітної плати, а тому змушене штучно затримувати видачу продукції в рахунок заробітної плати.

Практична діяльність свідчить, що процес виплати заробітної плати натурою розтягується на тривалий період, який може тривати декілька місяців, а в окремих випадках більше року. Причини цьому різні. Фізична особа не поспішає одержувати натуральну оплату через незручність її доставки, чекає появи більш якісної продукції, не має місця для її зберігання тощо. Платник затримує видачу натуральної плати через недостатню кількість одержаної продукції, можливість її заміни, наприклад, замість пшениці видати гречку тощо. Стає фізично неможливою сплата податків не пізніше наступного дня після видачі натуральної оплати.

Згідно прийнятого на підприємстві положення про оплату праці натуральна оплата може нараховуватися під час посіву культури, а видаватися звичайно буде після збирання урожаю. Наприклад, за прополювання цукрових буряків нараховують цукор, який видадуть лише після збирання буряків і одержання з них цукру. Якщо заробітна плата нарахована, але не виплачена, то податок з доходів фізичних осіб по такій заробітній платі потрібно заплатити не пізніше 30 числа наступного місяця. Це змушує нараховувати заробітну плату не тоді, коли вона фактично зароблена, наприклад, у квітні, а тоді, коли її можна реально виплатити, наприклад, у вересні, що перекидає економічну інформацію, чого не можна допускати у бухгалтерському обліку.

При проведенні розрахунків у натуральній формі підприємство має включити у витрати виробництва видану продукцію в оцінці не вищій від її собівартості, і показати доходи за видану продукцію, оцінивши їх для

оподаткування за справедливою вартістю. Якщо підприємство не сплачує фіксований сільськогосподарський податок, а платить податок на прибуток, то за таких умов воно буде здійснювати ще додаткові платежі в бюджет, що не на користь натуральної оплати праці.

Таким чином, з метою збереження в сільському господарстві оплати частини заробітної плати готовою продукцією, у законодавчих актах потрібно внести зміни в частині сплати податків.

Облік депонованої натуральної оплати рекомендуємо вести в окремій книзі, в якій по кожному депоненту необхідно зазначити назву, кількість і вартість не виданої продукції, а також робити відмітки про проведені розрахунки.

В сільському господарстві значну частину витрат становить орендна плата за землю. Залежно від умов, зазначених у договорі оренди, орендна плата може виплачуватися у натуральній формі. Виплата орендної плати готовою продукцією розглядається як продаж, а тому оподатковується податком на додану вартість і податком з доходів фізичних осіб. Проведені нами розрахунки, аналогічно як і по натуральній оплаті праці, показали, що у зв'язку з великими податковими платежами не вигідно підприємству видавати, а фізичній особі брати орендну плату в натуральній формі. Отже, для успішного використання готової продукції з метою сплати оренди за земельні паї необхідно внести зміни в оподаткування, що пов'язане з видачею натуральної оплати.

СУК Петро Леонідович – доктор економічних наук, доцент Національного університету біоресурсів і природокористування України

Наукові інтереси:
– бухгалтерський облік;
– аудит