

ДЖЕРЕЛА ФІНАНСУВАННЯ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА НА СОЦІАЛЬНИЙ ЗАХИСТ ПРАЦІВНИКІВ

Витрати на соціальний захист працівників є невід'ємною складовою операційних витрат підприємства. Залежно від приналежності до тієї чи іншої галузі вони можуть складати в середньому від 5 до 75% всіх витрат суб'єктів господарювання. Для більшості виробничих підприємств України, зокрема металургійних, питома вага витрат на соціальні заходи не перевищує 5% операційних витрат. У будь-якому випадку роботодавці повинні вирішити головне завдання – за рахунок яких коштів будуть забезпечуватися витрати на соціальні потреби працівників. Двома основними джерелами фінансування соціальних витрат є фонд оплати праці та прибуток підприємства, отримання останнього не гарантується, особливо з урахуванням економічних проблем, пов'язаних зі світовою фінансовою кризою. Вирішення першого завдання пов'язане з іншим, не менш важливим, – з якого джерела вигідніше забезпечувати соціальний захист працівників. Витрачаючи кошти на соціальні потреби працівників, суб'єкти господарювання перш за все прагнуть отримати максимальний соціально-економічний ефект від цих витрат, тому важливо знати, якому джерелу фінансування необхідно надати перевагу, щоб оптимізувати витрати на соціальний захист та уникнути надлишкових витрат.

Витрати на соціальний захист працівників стоять на перетині економічних та соціальних інтересів підприємців, тому увага до цієї групи витрат поступово зростає. У науковій літературі дана група витрат опосередковано розглядається в дослідженнях соціальної відповідальності бізнесу, соціальних витрат підприємств, соціального захисту на підприємстві, інтелектуального, соціального та людського капіталу. Вагомий внесок у поглиблення знань про соціальні витрати підприємства зробили такі науковці, як О. Пацула [9], Т. Стрибулевич [13], В. Болюбах [1],

О. Кошулько та І. Гуриненко [8; 9]. Науковці довели необхідність соціальних витрат підприємства та розробили пропозиції щодо вдосконалення ідентифікації витрат у системі обліку та звітності. Так, О. Пацула [9] визначає соціальні витрати як економічну категорію та пропонує зміни до законодавства України з метою поліпшення їх обліку. Вітчизняний та зарубіжний досвід ідентифікації соціальних витрат в облікових системах розглянуто в працях В. Сапко, В. Пархоменко [12] та Т. Стрибулевича [13]. Напрями поліпшення соціально-трудова відносин на підприємстві через забезпечення працівників адекватними соціальними гарантіями запропоновано В. Болюбах [1], особливо стосовно законодавчо закріплених соціальних пільг та послуг. Значення соціального захисту для працівників та його взаємозв'язок зі станом соціально-трудова відносин на прикладі металургійних підприємств обґрунтовано в наукових працях Л. Бунтовської, Д. Стрельченко, Е. Яковенко [2]. Проведені дослідження підтверджують, що низький рівень соціального захисту працівників спричиняє трудові конфлікти та негативно впливає на діяльність підприємства в цілому. О. Кошулько та І. Гуриненко [6-7] в своїх працях досліджують ефективність інвестицій у людський капітал, вони пропонують введення карток обліку людського капіталу за аналогом зарубіжних країн, адже від фізичного капіталу залежить лише 30-35% ефективності виробництва, решта – від кваліфікації працівників та фахівців. Однак ефективність витрат на соціальний захист працівників залежно від джерела фінансування недостатньо досліджено, що ускладнює процес управління даними витратами та обмежує можливість отримання максимального соціально-економічного ефекту від здійснення соціальних витрат.

Метою статті є визначення переважного джерела фінансування витрат на соціальний захист для виробничих підприємств України та законодавчих норм обліку соціальних витрат і стимулювання соціальної активності підприємства.

Соціальний захист працівників гарантується державою та забезпечується суб'єктами господарювання незалежно від виду діяльності та форми власності. Законодавчі акти, такі як: Податковий кодекс [10], Закон України «Про охорону праці» [3], Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [4], Інструкція зі статистики заробітної плати [6], Постанова «Про затвердження переліку видів витрат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [11] та інші регулюють списання витрат на соціальний захист на фонд оплати праці та можуть стимулювати певні види соціальних гарантій.

Державою на законодавчому рівні стимулюється соціальна відповідальність суб'єктів господарювання. Відповідно до представлених нормативно-правових актів

підприємства можуть відносити до фонду оплати праці певні види соціальних витрат, тим самим зменшуючи оподатковуваний прибуток, однак такі витрати збільшують собівартість реалізованої продукції, що суперечить інтересам підприємців, адже в ринкових умовах неможливо досягти успіху з високою собівартістю. Крім того, на витрати, які відносяться до фонду оплати праці, нараховується єдиний соціальний внесок, ставка якого складає в середньому близько 40%. Таким чином, збільшуючи витрати на одну умовну одиницю, необхідно сплатити 1,4 одиниці. Надмірне збільшення витрат скорочує оподатковуваний прибуток, що негативно впливає на інтереси держави та чистий прибуток, зниження якого негативно позначається на діяльності підприємства. Тому і суб'єкти господарювання, і держава зацікавлені в оптимальному розподілі соціальних витрат.

Особливістю соціальних витрат є двозначність можливості віднесення їх до фонду оплати праці. У табл. 1 наведено деякі види витрат, які можуть бути віднесені і до фонду оплати праці, відповідно до законодавства, а можуть бути сплачені з інших джерел.

Таблиця 1

Фінансування соціальних витрат підприємства

Соціальні витрати	Списання соціальних витрат			Законодавчий акт
	Фонд оплати праці	Оподатковуваний прибуток	Прибуток чи інше джерело фінансування	
1	2	3	4	5
Витрати на створення їдальні для працівників	-	Якщо діяльність визнається господарською	Якщо їдальня є об'єктом соціальної інфраструктури	Податковий кодекс [9, ст. 138]
Витрати на обладнання кімнати для приймання їжі працівниками	-	Використовується в господарській діяльності	-	Податковий кодекс [9, ст. 138]
Абонементи на відвідування басейну для працівників	Відносяться до фонду оплати праці	Зменшують оподатковуваний прибуток	-	Інструкція зі статистики заробітної плати [5] (п. 2.3.4)
Оренда тренажерного залу для працівників	-	-	Сплачується з прибутку	Інструкція зі статистики заробітної плати (п. 2.3.4)
Оплата проживання працівників у квартирі (у гуртожитку)	Відносяться до фонду оплати праці	Зменшують оподатковуваний прибуток	-	Інструкція зі статистики заробітної плати (п. 2.3.4)

1	2	3	4	5
Оплата за утримання дітей у дитячому садку	Відносяться до фонду оплати праці	Зменшують оподатковуваний прибуток	-	Інструкція зі статистики заробітної плати (п. 2.3.4)
Придбання води, кави, чаю для співробітників	-	-	Сплачуються з прибутку	Податковий кодекс України [9, ст. 139]

Головною умовою віднесення витрат на соціальний захист працівників до фонду оплати праці є можливість їх персоніфікації. Тільки витрати, які мають індивідуальний характер і розмір яких можна визначити для конкретного працівника, законодавство дозволяє відносити до фонду оплати праці як витрати на оплату праці. Витрати, розмір яких не можна визначити персоніфіковано, до фонду оплати праці не відносяться, проте можуть зменшувати оподатковуваний прибуток, якщо це передбачено законодавством. У табл. 2 наведено основні групи соціальних витрат підприємства та їх податковий облік.

Витрати на соціальний захист працівників посідають особливе місце в системі витрат підприємства, вони стоять на перетині соціальних та економічних інтересів працівників, роботодавців і держави. Кожен суб'єкт зацікавлений в отриманні максимальної вигоди для себе: працівники – різноманітних соціальних послуг та пільг від підприємства з мінімальною оплатою з їх боку; роботодавці – соціально-економічного ефекту від здійснення соціальних витрат, передусім стимулювання праці персоналу; держава – в оптимізації витрат на соціальний захист за рахунок перерозподілу відповідальності між суб'єктами господарювання, працівниками та законодавчо уповноваженими органами. Державою стимулюються заходи соціального характеру, що дозволяють суб'єктам господарювання збільшувати витрати, які зменшують оподатковуваний прибуток, а відповідно і зменшувати податок на прибуток. Однак збільшення соціальних витрат, які можна відносити до фонду оплати праці, не завжди є доречним. У табл. 3 наведено розрахунок чистого прибутку ПАТ «Єнакіївський металургійний завод» за 2012 р. та змодельовано збільшення витрат на соціальні заходи, які входять до фонду оплати праці на 10%, при

цьому питома вага витрат на оплату праці та соціальні заходи в собівартості продукції складає 5%. Решта витрат, окрім зазначених, лишаються незмінними [5].

Аналіз свідчить, що збільшення витрат на соціальні заходи на 10%, які відносяться до фонду оплати праці та формують собівартість продукції, приводить до збільшення собівартості продукції лише на 3%, однак фінансовий результат навіть при незначному збільшенні собівартості продукції негативний. Підприємство зазнало збитку, а відповідно держава не отримує податок на прибуток, що є негативним наслідком для всіх суб'єктів. Таким чином, для оптимізації витрат на соціальний захист працівників підприємству доцільніше надавати частину соціальних пільг та послуг не персоніфіковано, такі витрати не збільшують фонду оплати праці, решту за рахунок прибутку та інших джерел. Металургійні підприємства України є матеріаломісткими, витрати на утримання персоналу не перевищують 15% операційних витрат, а отже, суттєво не впливають на діяльність у цілому. Стратегічним завданням промислових підприємств є перерозподіл витрат, а саме скорочення матеріальних витрат за рахунок упровадження нових більш економічних технологій та збільшення витрат соціального призначення за рахунок вивільнених коштів. Наразі соціальні потреби працівників на більшості промислових підприємств України фінансуються змішано – як за рахунок прибутку чи інших джерел, так і за рахунок фонду оплати праці, головне – створити максимально сприятливі умови для праці персоналу та його професійного розвитку, одночасно отримуючи позитивний соціальний та економічний ефект для подальшої господарської діяльності. Держава стимулює соціальну активність підприємств опосередковано через нормативно-правову базу, а саме: Податковий кодекс України,

Таблиця 2

Особливості обліку соціальних витрат підприємства

Соціальні витрати	Відношення до фонду оплати праці	Податки з роботодавців	Податки з працівників	Вплив на оподатковуваний прибуток	Законодавчий акт
1	2	3	4	5	6
Витрати в розмірі страхових внесків підприємств на користь працівників, пов'язаних із добровільним страхуванням	Відносяться	Нарахування єдиного соціального внеску	Не нараховуються, якщо сплачена сума не перевищує 15% нарахованої заробітної плати протягом звітного місяця	Зменшують оподатковуваний прибуток у розмірі не більше 25% заробітної плати такої найманої особи, нарахованої протягом податкового року	Інструкція зі статистики заробітної плати (п. 2.3.4), Податковий кодекс України (ст. 164.2.16; 142.2)
Оплата або дотації на харчування працівників	Відносяться	Нарахування єдиного соціального внеску	Утримання єдиного соціального внеску та податку з доходів фізичних осіб, якщо ця пільга не обумовлена законом «Про охорону праці» та трудовим договором	Зменшують оподатковуваний прибуток	Інструкція зі статистики заробітної плати (п. 2.3.4), Податковий кодекс України (ст. 164.2.17 б; 165.1.9)
Оплата за утримання дітей працівників у дошкільних закладах	Відносяться	Нарахування єдиного соціального внеску	Утримання єдиного соціального внеску та податку з доходів фізичних осіб	Зменшують оподатковуваний прибуток	Інструкція зі статистики заробітної плати (п. 2.3.4), Податковий кодекс України (ст. 164.2.17)
Вартість путівок працівникам та членам їх сімей на лікування та відпочинок	Відносяться	Нарахування єдиного соціального внеску	Не нараховуються податки	Зменшують оподатковуваний прибуток	Інструкція зі статистики заробітної плати (п. 2.3.4), Податковий кодекс України (ст. 165.1.35)
Вартість проїзних квитків, які персонально розподіляються між працівниками	Відносяться	Нарахування єдиного соціального внеску	Утримання єдиного соціального внеску та податку з доходів фізичних осіб	Зменшують оподатковуваний прибуток	Інструкція зі статистики заробітної плати (п. 2.3.4), Податковий кодекс України (ст. 164.2.17)
Виплати, що мають індивідуальний характер (оплата квартири та найманої житла)	Відносяться	Нарахування єдиного соціального внеску	Утримання єдиного соціального внеску та податку з доходів фізичних осіб, якщо пільга не передбачена трудовим договором, якщо передбачена – внески не нараховуються	Зменшують оподатковуваний прибуток	Інструкція зі статистики заробітної плати (п. 2.3.4), Податковий кодекс України (ст. 164.2.17 а)

Продовження табл. 2

1	2	3	4	5	6
Внески підприємств згідно з договорами добровільного медичного та пенсійного страхування працівників і членів їх сімей	Не відносяться	Не нараховується єдиний соціальний внесок	Утримання єдиного соціального внеску та податку з доходів фізичних осіб	Не враховуються при визначенні оподаткованого прибутку	Інструкція зі статистики заробітної плати (п. 3.5), Постанова №1170 (п. 3), Податковий кодекс України (ст. 164.2.17)
Одноразова допомога працівникам, які виходять на пенсію, згідно з чинним законодавством та колективними договорами	Не відносяться	Не нараховується єдиний соціальний внесок	Утримання єдиного соціального внеску та податку з доходів фізичних осіб	Не враховуються при визначенні оподаткованого прибутку	Інструкція зі статистики заробітної плати (п. 3.6), Постанова № 1170 (п. 4), Податковий кодекс України (ст. 138)
Надбавки та доплати до державних пенсій працюючим пенсіонерам	Не відносяться	Не нараховується єдиний соціальний внесок	Утримання єдиного соціального внеску та податку з доходів фізичних осіб	Не враховуються при визначенні оподаткованого прибутку	Інструкція зі статистики заробітної плати (п. 3.7), Постанова №1170 (п. 5)
Витрати на платне навчання працівників і членів їх сімей, не пов'язане з виробничою необхідністю, згідно з договором між підприємством та навчальним закладом	Не відносяться	Не нараховується єдиний соціальний внесок	Не нараховуються податки	Не враховуються при визначенні оподаткованого прибутку	Інструкція зі статистики заробітної плати (п. 3.10), Постанова № 1170 (п. 8), Податковий кодекс України (ст. 165.1.21)
Вартість виданого згідно з діючими нормами спецодегу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту, мийних та знешкоджувальних засобів	Не відносяться	Не нараховується єдиний соціальний внесок	Не нараховуються податки	Зменшують оподатковуваний прибуток	Інструкція зі статистики заробітної плати (п. 3.19), Постанова № 1170 (п. 16), Податковий кодекс України (ст. 165.1.9; 140.1.1)
Вартість придбаних підприємством проїзних квитків, які персонально не розподіляються між працівниками	Не відносяться	Не нараховується єдиний соціальний внесок	Не нараховуються податки	Зменшують оподатковуваний прибуток	Інструкція зі статистики заробітної плати (п. 3.20), Постанова № 1170 (п. 17), Податковий кодекс ст.138
Витрати на перевезення працівників до місця роботи як власним, так і орендованим транспортом	Не відносяться	Не нараховується єдиний соціальний внесок	Не нараховуються податки	Не враховуються при визначенні оподаткованого прибутку	Інструкція зі статистики заробітної плати (п. 3.21), Постанова № 1170 (п. 18)

Закінчення табл. 2

1	2	3	4	5	6
Вартість подарунків до свят і квитків на видовищні заходи для дітей працівників	Не відносяться	Не нараховується єдиний соціальний внесок	Не утримуються податки, якщо їх розмір не перевищує 50% однієї мінімальної заробітної плати	Не враховуються при визначенні оподаткованого прибутку	Інструкція зі статистики заробітної плати (п. 3.23), Постанова № 1170 (п. 20), Податковий кодекс України (ст. 165.1.39; 139.1.1)
Витрати на підготовку та перепідготовку кадрів	Не відносяться	Не нараховується єдиний соціальний внесок	Не нараховуються податки	Зменшують оподатковуваний прибуток	Інструкція зі статистики заробітної плати (п. 3.24), Постанова № 1170 (п. 21), Податковий кодекс України (ст. 165.1.21; 165.1.37; 140.1.3)
Витрати на проведення культурно-освітніх і оздоровчих заходів та утримання громадських служб	Не відносяться	Не нараховується єдиний соціальний внесок	Не нараховуються податки	Зменшують оподатковуваний прибуток	Інструкція зі статистики заробітної плати (п. 3.27), Постанова № 1170 (п. 24), Податковий кодекс України (ст. 138.10.6.б)
Вартість житла, переданого у власність працівникам	Не відносяться	Не нараховується єдиний соціальний внесок	Утримання єдиного соціального внеску та податку з доходів фізичних осіб	Не враховуються при визначенні оподаткованого прибутку	Інструкція зі статистики заробітної плати (п. 3.29), Постанова № 1170 (п. 26), Податковий кодекс України (ст. 164.2.17.б)
Витрати підприємств на оплату послуг з лікування працівників, наданих установами охорони здоров'я	Не відносяться	Не нараховується єдиний соціальний внесок	Не нараховуються податки	Не враховуються при визначенні оподаткованого прибутку	Інструкція зі статистики заробітної плати (п. 3.30), Постанова № 1170 (п. 27)
Витрати підприємства на сплату єдиного соціального внеску	Не відносяться	Не нараховується єдиний соціальний внесок	Не нараховуються податки	Зменшують оподатковуваний прибуток	Податковий кодекс України (ст. 143.1)
Витрати на охорону праці, техніку безпеки, здійснені відповідно до законодавства	Не відносяться	Не нараховується єдиний соціальний внесок	Не нараховуються податки	Зменшують оподатковуваний прибуток	Податковий кодекс України (ст. 138.10.1)

Розрахунок чистого прибутку підприємства

Показник	Сума, тис. грн	
	до збільшення	після збільшення
Дохід від реалізації продукції	19926344	19926344
ПДВ	(1839259)	(1839259)
Інші вирахування з доходу	(5303999)	(5303999)
Чистий дохід від реалізації продукції	12783086	12783086
Собівартість реалізованої продукції	(13064797)	(13403175)
Валовий збиток	(281711)	(620089)
Інші операційні доходи	184054	184054
Адміністративні витрати	(254718)	(254718)
Витрати на збут	(341298)	(341298)
Інші операційні витрати	(233440)	(233440)
Фінансовий результат від операційної діяльності (збиток)	(927113)	(1265491)
Інші фінансові доходи	2137681	2137681
Інші доходи	265328	265328
Фінансові витрати	(972088)	(972088)
Інші витрати	(317461)	(317461)
Фінансовий результат від звичайної діяльності	186347	(152031)
Податок на прибуток	39132,87	-
Фінансовий результат від звичайної діяльності після оподаткування	147214,13	-
Чистий прибуток	147214,13	-

Інструкція зі статистики заробітної плати та Постанова №1170 передбачають заходи стимулювання соціальної відповідальності роботодавців, або прямо через субвенції або субсидії.

Висновки. Ефективність витрат на соціальний захист працівників залежить від багатьох факторів: обраної кадрової та соціальної політики, стимулювання з боку держави, структури витрат, їх обліку, а також безумовно від джерела фінансування. Державою на законодавчому рівні стимулюються певні види соціальних послуг та пільг, однак надмірне збільшення витрат негативно впливає на кінцевий фінансовий результат. Переважним джерелом фінансування є прибуток за його наявності, оптимальним же варіантом забезпечення соціальних гарантій працівників є розподіл відповідальності між державою, підприємствами та самими працівниками. Промисловим підприємствам України необхідно мати власні соціальні фонди, які дозволять оптимізувати соціальні витрати за рахунок скорочення витрат, які збільшують

фонд оплати праці, та зменшення відраховань із прибутку. Оптимізація витрат на соціальний захист має реалізовуватися комплексно та включати ряд заходів, таких як: скорочення компенсаційних витрат, збільшення статей витрат, які мають стратегічне значення для підприємства, спільне фінансування об'єктів соціальної інфраструктури з іншими підприємствами та місцевими органами влади за територіальною ознакою, однак досягти бажаного соціально-економічного ефекту від вказаних заходів без підтримки держави неможливо. Завданням держави є підтримка суб'єктів господарювання на законодавчому рівні та стимулювання їх соціальної відповідальності. Головною метою всіх суб'єктів є отримання індивідуальної вигоди для себе, а зрештою створення гідних умов життя, духовного, професійного та соціального розвитку населення.

Перспективою подальших досліджень у даному напрямі є створення механізму управління витратами на соціальний захист, удосконалення системи обліку та звітності.

Література

1. Болюбах В.В. Соціальний захист працівників на підприємствах / В.В. Болюбах // Актуальні проблеми економіки. – 2006. – № 3 (57). – С. 154-157.
2. Бунтовская Л.Л. Оценка состояния социально-трудовых отношений на металлургических предприятиях Донецкой области / Л.Л. Бунтовская, Д.И. Стрельченко, Е.А. Яковенко // Вісник Донецького національного університету. – 2009. – № 1. – С. 60-65.
3. Закон України «Про охорону праці» // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 49. – С. 668.
4. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 2. – С.11.
5. Звіт про фінансові результати за 2012 рік ПАТ «Снаківський металургійний завод» 00191193 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.smida.gov.ua>.
6. Інструкція зі статистики заробітної плати. – 2004. – №114/87132 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
7. Кошулько О. Ефективність інвестицій у людський капітал на вітчизняних підприємствах / О. Кошулько, І. Гуриненко // Україна: аспекти праці. – 2009. – № 5. – С. 32.
8. Кошулько О. Пошук шляхів удосконалення управління і збереження людського капіталу на вітчизняних підприємствах / О. Кошулько // Україна: аспекти праці. – 2008. – № 6. – С.41.
9. Пацула О.І. Соціальні витрати підприємства та їхня класифікація / О.І. Пацула // Вісник КНТЕУ. – 2006. – № 3. – С. 26.
10. Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 13-14. – С. 112.
11. Постанова «Про затвердження переліку видів витрат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
12. Сопко В.В. Бухгалтерський облік у підприємницькій діяльності / В.В. Сопко, В.Н. Пархоменко. – К.: Техніка, 1993. – 222 с.
13. Стрибулевич Т.О. Зарубіжний та вітчизняний досвід ідентифікації соціальних витрат в обліково-аналітичних системах / Т.О. Стрибулевич // Економічний аналіз. – 2010. – № 5. – С. 186-188.

Надійшла до редакції 10.12.2013 р.