

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292.

Ефективна економіка. 2022. № 9.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2022.9.26>
УДК 330.564.2-021.363:657.6

Г. Ю. Аніщенко,

к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування, Уманський національний університет садівництва, Умань, Україна

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-9603-6662>

Н. А. Іванова,

к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування, Уманський національний університет садівництва, Умань, Україна

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-8714-9171>

«ДОДАТКОВЕ БЛАГО» ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

H. Anishchenko,

PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation, Uman National University of Horticulture, Uman, Ukraine

N. Ivanova,

PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation, Uman National University of Horticulture, Uman, Ukraine

«ADDITIONAL GOOD» AS AN OBJECT OF ACCOUNTING AND AUDIT

У статті досліджено необхідність визнання «додаткового блага» як окремого об'єкта бухгалтерського обліку та аудиту. Проаналізовано норми податкового законодавства та на їх основі висвітлено критерії, за якими серед витрат на утримання персоналу можна ідентифікувати «додаткове благо». Узагальнено проблемні питання, які виникають у бухгалтерському обліку та оподаткуванні розрахунків за виплатами працівникам через наявність подібних

виплат у грошовій й негрошовій формах. Проведено характеристику «додаткового блага» з виділенням форми його прояву, критерії віднесення виплат до даної категорії, джерела походження доходів, класифікації та документального підтвердження. Відповідність цим ознакам допоможе бухгалтеру та аудитору правильно їх віднести до витрат роботодавця чи до доходів працівників, що безумовно вплине на результати розрахунку податку на доходи фізичних осіб. Проаналізовано та узагальнено специфіку досліджуваного об'єкта обліку з позиції застосування елементів методу бухгалтерського обліку, за якими було виокремлено проблемні питання законодавчого регулювання і практичного застосування. Їх вирішення дозволить удосконалити методiku ведення бухгалтерського обліку за «додатковим благом». Запропоновано застосовувати діючу форму Розрахунково-платіжної відомості працівника для фіксації та накопичення даних про «додаткове благо» в окремих рядках рубрики «Нараховано за видами оплат», як джерела даних для коректного визначення бази оподаткування доходів працівника. Обґрунтовано введення та застосування окремого субрахунку «Розрахунки з працівниками за отриманим додатковим благом» у складі рахунку «Розрахунки за виплатами працівникам» з метою накопичення даних про подібні виплати. Розроблено схему відображення у бухгалтерському обліку розрахункових операцій із застосуванням «додаткового блага». З метою вирішення проблеми ідентифікації та відображення у бухгалтерському обліку «додаткового блага» як об'єкта обліку запропонований перелік заходів, які включають більш ретельну розробку трудових угод; необхідності затвердження єдиного нормативного документу з методикою обліку відносно даного облікового об'єкта; запровадження окремого субрахунку для накопичення відповідних даних. Визначено, що через можливі випадки наявного «додаткового блага» значно зростає ризик при аудиторських перевірках. Доведено, що у зв'язку з цим вони повинні бути розширені шляхом введення до плану та програми аудиту додаткових напрямів перевірки. Обґрунтована доцільність застосування комплексного характеру до аудиту оплати праці з поєднанням бухгалтерського, податкового та юридичного підходів. Вказано на необхідності розширення джерел аудиту та охоплення суміжних ділянок бухгалтерського обліку з метою виявлення фактів «додаткового блага». Узагальнено незамінність документальних методів дослідження у форматі нормативно-правової та логічної перевірок окремих господарських операцій

зادля з'ясування суттї та законності економїчних фактїв та подїй, якї ідентифїкуються з конкретними працівниками як «додаткове благо».

The article examines the need to recognize "additional good" as a separate object of accounting and auditing. The norms of the tax legislation were analyzed and, based on them, the criteria were highlighted, according to which an "additional good" can be identified among the costs of maintaining personnel. Problematic issues that arise in accounting and taxation of payments to employees due to the presence of similar payments in monetary and non-monetary forms were summarized. The characterization of the "additional benefit" was carried out, highlighting the form of its manifestation, the criteria for assigning payments to this category, the source of income, classification and documentary confirmation. Compliance with these characteristics will help the accountant and auditor to correctly attribute them to the employer's expenses or to the employees' income, which will definitely affect the results of the personal income tax calculation. The specifics of the studied accounting object were analyzed and summarized from the point of view of the application of elements of the accounting method, according to which problematic issues of legislative regulation and practical application were identified. Their solution will allow to improve the method of accounting for the "additional good". It is proposed to use the current form of the employee's Settlement and Payment Information to record and accumulate data on "additional benefit" in separate lines of the "Charged by types of payments" heading as data sources for the correct determination of the employee's income tax base. The introduction and use of the separate sub-account "Settlements with employees for additional benefit received" as part of the account "Settlements for payments to employees" for the purpose of accumulating data on similar payments was justified. A scheme for displaying settlement transactions with the use of "additional benefit" in accounting has been developed. In order to solve the problem of identification and reflection in accounting of "additional good" as an object of accounting, a list of measures was proposed, which include more thorough development of labor agreements; the need to approve a single regulatory document with accounting methodology for this accounting object; introduction of a separate subaccount for the accumulation of relevant data. It was determined that due to possible cases of existing "additional good", the risk during audits increases significantly. It is proven that in this connection they should be expanded by introducing additional areas of verification into the audit plan and program. It was

determined that due to possible cases of existing "additional good", the risk during audits increases significantly. It was proven that in this connection they should be expanded by introducing additional areas of verification into the audit plan and program. The expediency of application of the complex nature to the audit of labor remuneration with a combination of accounting, tax and legal approaches was justified. The need to expand audit sources and cover related areas of accounting in order to identify facts of "additional good" was indicated. The indispensability of documentary research methods in the form of legal and logical checks of individual business transactions in order to clarify the essence and legality of economic facts and events identified with specific employees as "additional benefit" were generalized.

Ключові слова: об'єкт обліку, бухгалтерський облік, аудит, додаткове благо, персонал, виплати працівникам, витрати на утримання персоналу, оподаткування доходів працівників.

Keywords: object of accounting, Accounting, audit, additional good, personnel, employee benefits, staff maintenance costs, taxation of employees' incomes.

Постановка проблеми. Регулювання трудових відносин є досить складним і багатогранним й повинно враховувати наявність ряду особливостей окремих виплат персоналу при відображенні в бухгалтерському обліку та вимагати відповідного оподаткування. Особливо гостро це питання проявляється при потребі надання аудитором підтвердження достовірності обліково-звітних даних щодо цільового призначення витрат на утримання персоналу та підстав для застосування відносно таких сум податків з доходів фізичних осіб. Це означає, що при здійсненні аудиту розрахунків за виплатами працівникам доцільно розширювати традиційні напрями аудиту й вивчати значно ширше коло виплат, їх характер і міру ідентифікації від них персоналізованих благ. Серед них особливу увагу варто приділити виплатам, які з одного боку відносяться до витрат діяльності, а з іншого за вітчизняними податковими нормами мають ознаки безпосередньої економічної вигоди

працівників, які отримуються за місцем роботи та обов'язково повинні оподатковуватись податком на доходи фізичних осіб.

Розмаїття та специфіка виплат працівникам, відмінних від виплат з фонду оплати праці, як імовірної бази оподаткування податком на доходи фізичних осіб, потребують належного обліку й ретельної їх перевірки із застосуванням спеціальних методів встановлення достовірності даних про них. Саме тому питання ідентифікації додаткового блага як облікового об'єкта, так і об'єкта аудиту потребує особливих умов щодо їх визнання та підбору відповідної методики обліку й контролю.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. За наявності роз'яснень експертів-податківців чи рекомендацій практиків щодо обліку розрахунків за виплатами працівникам та коректного оподаткування доходів фізичних осіб, усі вони стосуються конкретних випадків і лише обмежуються описом цих ситуацій з обґрунтуванням порядку практичного застосування окремих норм законодавства. Ці питання є об'єктом дослідження вітчизняних науковців: І. Кальницької, Ю. Кловської, С. Ковач, Т. Мойсеєнко, В. Онищенко, Ю. Сідельник та ін. Порядок проведення аудиторської перевірки розрахунків з оплати праці та податку на доходи фізичних осіб висвітлені у працях: Ю. Подмешальська, Г. Бескоста, К. Стафійчук, С. Цимбалюк, але мало розробок є саме щодо аудиту розрахунків з працівниками щодо «додаткового блага». Підтримуємо зазначених науковців щодо проблемності окремих питань та виділяємо додаткові, які потребують вирішення:

- ідентифікація форми додаткового блага та умов його визнання [8];
- віднесення чи ні ряду компенсаційних та заохочувальних виплат до додаткового блага [5, С. 24];
- оподаткування додаткового блага податком на доходи фізичних осіб, військовим збором та єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [4];

- нечіткість формулювань та самого переліку видів виплат працівникам і витрат на утримання персоналу, які можуть мати ознаки доходу, який виплачується роботодавцем-податковим агентом;
- процедура відображення у бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з додатковим благом;
- розширення напрямів аудиту при проведенні перевірки коректності нарахування доходів працівнику за місцем роботи та утриманого податку на доходи фізичних осіб.

Питання бухгалтерського обліку та аудиту, пов'язані з категорією «додаткове благо», вимагають більшої уваги й детального дослідження, щоб допомогти практикам уникнути погрішностей і покращити процес перевірки, враховуючи при цьому зони підвищеного ризику помилок.

Постановка завдання. Мета статті полягає у дослідженні особливостей «додаткового блага» як специфічного об'єкта бухгалтерського обліку й аудиту з огляду на порядок застосування до нього окремих елементів методу бухгалтерського обліку та організації аудиторської перевірки; розробка схеми коректного відображення у бухгалтерському обліку операцій з «додатковим благом»; розширення документування «додаткового блага» та включення до джерел інформації при аудиті розрахунків з працівниками; обґрунтування сучасних напрямів незалежної перевірки.

Виклад основного матеріалу. Згідно Податкового кодексу України додаткове благо визнається як дохід, який отримує платник податку (фізична особа) від роботодавця (податкового агента) у вигляді доходу, що не належить до заробітної плати чи іншої винагороди за працю і ніяким чином не пов'язаний із відносинами трудового найму (п. 14.1.47 [9]). На основі аналізу діючих податкових норм скомпоновано загальні критерії визнання виплат до «додаткового блага» та характеристику його як облікової категорії та окремого об'єкта бухгалтерського обліку (табл. 1).

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 не пов'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.

* Складено авторами на підставі Податкового кодексу України [9].

Витрати на утримання персоналу є важливою складовою регулювання трудових відносин роботодавцем. Переважна частина таких витрат стосується заробітної плати та пов'язаних з нею податків, внесків і зборів. Досить важливими також є витрати на організацію праці, що регулюється чинним законодавством, яке зобов'язує власників підприємств та уповноважених ними органів створити необхідні умови для праці, вирішувати побутові питання працівників та забезпечувати виконання ряду заходів з охорони праці чи епідеміологічного благополуччя тощо. Поряд з такими витратами фінансуються заходи, спрямовані на поліпшення трудової дисципліни, створення службового мікроклімату чи стимулювання продуктивності праці або ж підвищення престижності виконуваної роботи чи безпосередньо підприємства-роботодавця, реклами його торгової марки. Іноді витрати проводяться у вигляді виплат працівникам, які компенсують їм вартість проїзду, використання власного автотранспорту у господарському процесі, повної чи часткової оплати

харчування, профілактичних медичних оглядів та щеплень, придбання страхових полісів за різноманітними видами страхування, проведення навчання (стажування, підвищення кваліфікації), компенсації витрат з оренди житла, мобільного зв'язку, виготовлення візитівок та ін. Незалежно від видів і форм таких виплат працівникам й витрат роботодавця, вони повинні бути правильно визначені як об'єкт бухгалтерського обліку: чи вони є витратами роботодавця, чи ототожнюються із доходами працівників. Тому з метою подальшого обліку, формування податкової звітності та контролю за достовірністю даних спершу їх потрібно чітко ідентифікувати як витрати діяльності й обґрунтувати приналежність до категорії «додаткового блага». На практиці такі грошові та матеріальні виплати працівнику покликані стимулювати чи сприяти підвищенню продуктивності праці, престижності роботодавця, поліпшення мікроклімату та інших завдань, спрямованих на регулювання й удосконалення взаємовідносин роботодавця з найманим персоналом.

Виплати, проведені адміністрацією (податковим агентом) у формі «додаткового блага» згідно НП(С)БО 16 «Витрати» можна віднести до категорії витрат за рядом їх видів: загальновиробничих, адміністративних та інших операційних витрати (п. 15, 18, 20 [7]). При відображенні формування додаткового блага його суму відносять до витрат роботодавця, а, відтак, база оподаткування податками, зборами та внесками «відірвана» від рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Згідно Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу та зобов'язань підприємств та організацій [2] складається ситуація, коли при здійсненні виплат з ознаками додаткового блага немає підстав для відображення таких доходів працівників на жодному субрахунку до рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Проте обов'язково необхідно проводити утримання у вигляді відрахувань податку з доходів фізичних осіб. Самі ж виплачені працівникам кошти, надані цінності чи послуги, які нараховані додатково та не залежать від

трудових виплат відносять до витрат діяльності. Це обумовлює відокремленість здійсненого «нарахування» доходу, його оподаткуванням та виплатою, що порушує, на нашу думку, цілісність самого механізму відображення об'єкта обліку на одному рахунку. У діючому порядку використання рахунків бухгалтерського обліку інформація про можливі на підприємстві випадки виплат у формі «додаткового блага» відображається на різних рахунках, а саме головне, ніяк не фіксується на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» окрім утриманого податку на доходи фізичних осіб та в окремих випадках військового збору. Тобто факти виникнення витрат від списання різноманітних матеріальних ресурсів чи нарахування інших доходів працівникам у грошовій формі з ознаками «додаткового блага» проводиться без оформлення зобов'язань перед працівником. Відтак, сума «додаткового блага», як бази оподаткування не фіксується на рахунку з обліку розрахунків з працівниками, пряме призначення якого накопичувати всі господарські події, пов'язані з проведенням виплат працівникам у різних формах. Таким чином, нарахування «додаткового блага», його оподаткування та факт виплати цього ж зобов'язання відображаються на різних рахунках бухгалтерського обліку, що суперечить одному з головних елементів методу бухгалтерського обліку – «рахунки», який покликаний накопичувати дані про економічно однорідні об'єкти. Складається ситуація, що дані про єдиний об'єкт обліку та оподаткування формується у системі різних за економічним змістом рахунків, але за своєю суттю стосуються одного і того ж.

Співвідношення обліково-податкової категорії «додаткове благо» у системі елементів методу бухгалтерського обліку наведено у таблиці 2.

**Таблиця 2. Застосування елементів методу бухгалтерського обліку
відносно «додаткового блага»***

Назва елементу методу бухгалтерського обліку	Особливості застосування елементу методу відносно об'єкта обліку	Проблемність питання щодо об'єкта обліку «додаткового блага»
Документація	Фіксація на носіях інформації фактів проведення працівникам виплат, які не пов'язані із їх трудовою діяльністю	Відсутність спеціально розроблених форм первинних документів щодо розрахунків з працівниками чи включення нарахованих доходів до податкової бази, а також форм документів для накопичення такої інформації для наступного аналізу та контролю витрат на утримання персоналу
Інвентаризація	Порівняння фактичних даних з даними бухгалтерського обліку з метою виявлення відхилень та встановлення помилок	Положення про інвентаризацію активів, капіталу та зобов'язань містить норми [11] про підтвердження реальності заборгованості працівникам лише оплати праці та соціальними виплатами. Коректність даних обліку про нараховані витрати з ознаками додаткового блага та фактичні утримання із доходів працівників проведенням інвентаризації не підтверджується, а потребують додаткових контрольних заходів
Рахунки	Відображення даних про суми проведеного та оподаткованого «додаткове благо» з накопиченням їх на рахунках бухгалтерського обліку для поточного групування і узагальнення інформації про однорідні об'єкти обліку	Відсутність у чинній Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [2] спеціального субрахунку для відображення одночасного нарахування «додаткового блага» як бази оподаткування, проведених утримань та виплати «решти» від такого доходу
Подвійний запис	Рівність змін у сумах, відображених на рахунках бухгалтерського обліку за нарахованим «додатковим благом» у варіантах («витрати» – «запаси»; «витрати» – «кошти»; «витрати» – «зобов'язання») та проведеним оподаткуванням податком на доходи фізичних осіб («розрахунки за виплатами працівника» – «розрахунки за податками й платежами»)	Прийняття бухгалтерських рахунків та можливих кореспонденцій між ними у межах діючої номенклатури рахунків згідно Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [2]
Оцінка	Оцінка вартості запасів, доходу, яка підлягає отриманню працівником в якості «додаткового блага»	Коректність проведеної оцінки запасів, що надаються працівникові, чи доходів, які підлягають отриманню ним, впливають на величину бази оподаткування податком на доходи фізичних осіб

Продовження таблиці 2.

Назва елементу методу бухгалтерського обліку	Особливості застосування елементу методу відносно об'єкта обліку	Проблемність питання щодо об'єкта обліку «додаткового блага»
Калькуляція	Визначення собівартості продукції, робіт і послуг, які видаються працівникові в якості «додаткового блага»	Обмеження щодо застосування на продукцію, товари, роботи та послуги виключно власного виробництва
Балансове узагальнення	Узагальнене групування і відображення даних про «додаткове благо» на певну дату у грошовій оцінці	Відображення інформації про «додаткове благо» у фінансовій звітності згорнуто в рамках існуючих елементів та статей Балансу (Звіту про фінансовий стан): активів та зобов'язання
Звітність	Відображення взаємопов'язаних показників про операції з «додатковим благом» у системі звітних форм	Відсутність у діючих формах фінансової звітності окремих статей чи їх деталізацій у Примітках щодо наявних фактів використання та оподаткування коштів «додаткового блага» суб'єктом діяльності

** Складено авторами*

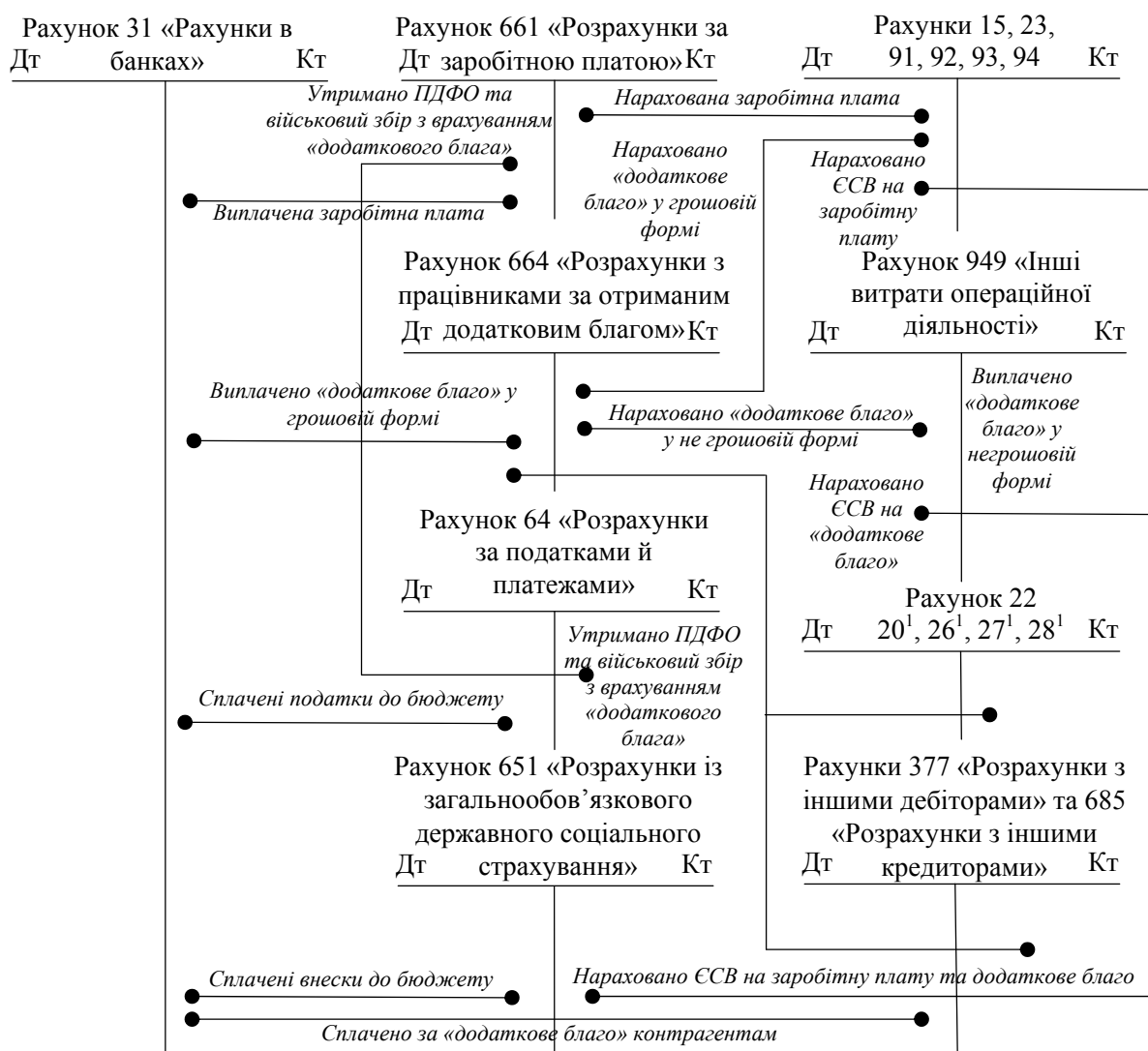
В якості первинного оформлення господарських операцій, що призводять до виникнення в обліку та оподаткування додаткового блага, необхідно спиратись на розпорядчу документацію керівника (накази) та належно оформляти бухгалтерськими довідками нараховані доходи у грошовій формі чи накладними на відпуск цінностей при нарахуванні доходів у негрошовій формі. Для накопичення даних про «додаткове благо» можна скористатися чинною формою Розрахунково-платіжної відомості працівника (т.ф. № П-6), у розділі «Нараховано за видами оплат» якої необхідно розшифровувати нарахування доходів з категорії «додаткове благо», або хоча б ввести таку стрічку (наприклад, після позиції № 48). В якості додаткової альтернативи можна у розділі нарахованих доходів працівникам передбачити їх поділ на групи у грошовій та негрошовій формах. Це дозволить обґрунтовано відносити подібні виплати, до конкретних працівників, вирішити питання щодо зведення облікових даних та коректно оподатковувати доходи працюючих.

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» необхідно у його складі 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 негрошовій формі, рахунках обліку витрат (15 «Капітальні інвестиції», 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі 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.

Схема обліку розрахунків з працівниками за отриманим додатковим благом та проведеного оподаткування в межах рахунків бухгалтерського обліку подана на рисунку 1. У такому порядку при подвійному записі запропонований субрахунок повністю корелює із правилами кореспондування рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» в межах Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [2].



¹ Рахунки можливі до використання при умові доповнення типових кореспонденцій в діючій Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [2]

Рис. 1. Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій щодо розрахунків з працівниками за отриманим «додатковим благом»^{*}

^{*} Складено авторами

Запропонований субрахунок «Розрахунки з працівниками за отриманим додатковим благом» має транзитний характер, через який за кредитом проводитиметься нарахування сум отриманого блага та одночасне віднесення у повній сумі за дебетом вартості послуг сторонніх організацій, які надавали їх на користь та в інтересах працівників; скоригована вартість відповідних активів при їх видачі чи наданні знижок за умов їх безкоштовної передачі

працівникам, проведенні інших виплат, відмінних від фонду оплати праці. Оскільки такі факти мають прямі підстави для оподаткування, тому саме субрахунок 664 «Розрахунки з працівниками за отриманим додатковим благом» мають напряду кореспондувати із рахунком 64 «Розрахунки за податками й платежами». На їх основі можна накопичувати, звітуватися, а в подальшому, контролювати та перевіряти дані за нарахованими доходами працівників з відповідною ознакою, показники податкових розрахунків за нарахованими доходами зробити обґрунтованими.

Серед існуючих концепцій заробітної плати не співпадають складові компоненти виплат у переліку доходів від зайнятості за наймом, витрат на робочу силу та оплату праці в системі національних рахунків. Діюча Інструкція зі статистики заробітної плати [1] дає детальний перелік видів виплат, які ототожнюються із заробітною платою, але в їх списку є такі, що мають явні ознаки додаткового блага. До них належать компенсаційні виплати та виплати соціального характеру. Крім того, у довіднику ознак доходу (основних кодів) для податкового розрахунку форми 1 ДФ не лише код 126 «Додаткове благо» позначає нарахування виплат подібного характеру, а й інші також можуть бути пов'язані із наданням додаткових благ працівникам: 106 «Надання майна в лізинг, оренду або суборенду», 111 «Виграші та призи, крім у державну грошову лотерею», 124 «Пенсійні внески, страхові внески (премії) за платника податку», 127 «Інші доходи», 143 «Допомога на лікування та медичне обслуговування», 144 «Вартість безоплатно наданого вугілля», 145 «Вартість підготовки чи перепідготовки платника», 156 «Вартість путівок на відпочинок, оздоровлення та лікування на території України». Вважаємо, що на державному рівні необхідно прийняти методичні рекомендації, які б деталізували чіткий перелік доходів працівників з категорії додаткового блага. Це дозволило б обґрунтовано відносити доходи працівників до досліджуваної категорії та уникнути проблем з оподаткуванням.

З метою вирішення проблеми ідентифікації та відображення у бухгалтерському обліку «додаткового блага» як об'єкта обліку пропонуються наступні кроки:

- фіксація у трудових угодах зобов'язань щодо оплати роботи чи послуг найманих працівників, відмінних від виплат, які не включаються до фонду оплати праці;
- модернізація законодавства з розробкою єдиного нормативного документу для регулювання порядку визнання, обліку додаткового блага на кшталт методичних рекомендацій, які б увібрали усі практичні аспекти обліку і оподаткування за операціями з додатковим благом;
- доповнення діючої структури рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» окремим субрахунком для накопичення відповідних даних.

Від коректності облікових записів залежить можливість уникнення чи обґрунтування підстав для застосування санкцій з боку податкових органів. Через це питання визнання та відображення додаткових благ для платників податків є актуальним як з позиції ведення обліку, так і складання звітності. Тому під час аудиту розрахунків за виплатами працівникам доцільно планувати відповідні процедури перевірки та використовувати різні методи, які дозволять виявляти такі виплати роботодавцями-замовниками аудиторських послуг з розробкою рекомендацій щодо можливих заходів з недопущення штрафних санкцій за неправильне нарахування та сплату податку на доходи фізичних осіб. Аналіз результатів досліджень засвідчив, що більшість авторів зводять аудит оплати праці до перевірки додержання чинного законодавства та правильності нарахування, повноти і своєчасності виплати заробітної плати [12], що обмежує уявлення про реальні доходи працівників як бази оподаткування податком на доходи та вказує на необхідність:

- застосування комплексного підходу до аудиту розрахунків за виплатами працівникам,

– розширення й доповнення бухгалтерського підходу проведення аудиту з податковим та юридичним підходами.

В умовах, коли інформація про можливе «додаткове благо» міститься на різних рахунках і навіть приховується під виглядом премій, аудиторам працювати складніше, оскільки для з'ясування всіх причин виплати необхідно опрацювати широкий спектр документів. Крім того, для більш ретельної перевірки необхідно формувати додаткові вибірки, вивчати більше документів, які раніше навіть і не входили до сукупності джерел при аудиті праці та її оплати. Неврахування обставин з можливим «додатковим благом» складають ризик і для аудитора, оскільки нівелювання такого вузького напрямку перевірки може спричинити втрату об'єктивності аналітичних розрахунків чи помилкові судження про достовірність відповідної податкової звітності.

Згідно Податкового кодексу України [9] проаналізовані вище виплати ідентифікують як «додаткове благо», що виступає – об'єктом суто оподаткування доходів громадян. У контексті виключно податкового змісту даної категорії у бухгалтерському обліку виникає серйозна практична проблема обґрунтування оподаткування доходів фізичних осіб-працівників, оскільки вказані виплати здійснюються без прямої прив'язки до рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» та відображення у Розрахунково-платіжних відомостях працівника (ф. № П-6), проте такі суми необхідно показувати у Податковому розрахунку. Тому в обліку дійсно виникає проблема відсутності документальної ідентифікації «персоналізованих» виплат, які є підставою для відрахувань податку на доходи фізичних осіб та військового збору з конкретних працівників-платників податків, натомість є документи з обліку витрат, понесених у зв'язку з нарахуванням заборгованості за послугами, отриманими на користь працівників, чи вартості використаних запасів тощо. Як наслідок, виникає багато помилок, які призводять до накладення штрафних санкцій за несплату податків або недостовірне подання

інформації в податкових розрахунках. Тому аудитори ще на стадії укладання угоди із замовниками про аудиторські послуги мають детально обговорити це питання та особливо ретельно підійти до процесу планування перевірки, а саме складання й узгодження плану та програми аудиту.

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» [8]. У випадку відсутності такої ознаки, усі проведені виплати будуть визнані додатковим благом лише у разі, якщо: їх можна персоніфікувати за конкретним працівником; кошти роботодавця спрямовуються на задоволення особистих потреб працівників, які не пов'язані з основною (виробничою) діяльністю підприємства; оплачені роботодавцем послуги є більш значимими для особистих потреб працівника, а ніж здійснюються в інтересах підприємства. У решті випадків здійснені операції можна віднести до витрат діяльності.

Крім Податкового кодексу існує численна кількість листів Державної фіскальної служби України, в яких конкретизуються особливості визнання витрат роботодавця як додаткове благо. Разом з тим єдиного алгоритму на рівні Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку не існує. Це породжує серйозну проблему для ведення бухгалтерського обліку, адже важливо чітко конкретизувати усі складові компоненти серед можливих витрат на утримання персоналу задля уникнення імовірних фінансових санкцій. Перегляду потребує списковий склад видів виплат діючої Інструкції зі статистики заробітної плати, адже серед них є такі, що мають явні ознаки додаткового блага.

Аудитор повинен враховувати, що при первинному оформленні господарських операцій, які призводять до появи в обліку та оподаткуванні «додаткового блага», необхідно спиратись на розпорядчу документацію керівника (накази) та належно оформлені бухгалтерськими довідками

нараховані доходи й розрахунки утриманих податків і зборів. Суттєвими джерелами інформації щодо можливих випадків «додаткового блага» можуть стати Колективний договір, індивідуальні трудові угоди (контракти), договори цивільно-правового характеру, за нормами яких аудиторіві можна досягнути коло підстав для можливих випадків «додаткового блага».

Для того, щоб аудит розрахунків за виплатами працівникам був системним, необхідно у плані аудиторської перевірки за цим напрямком облікової роботи передбачити питання щодо виявлення додаткового блага та його оподаткування, а саме правильність визначення бази оподаткування у вигляді доходів працівників та додаткового блага, повноти проведених утримань податків і зборів, а також відображення у податковій звітності здійснених нарахувань.

Враховуючи розширення переліку аудиторських процедур та ряду заходів, які необхідно здійснити під час перевірки розрахунків за виплатами працівникам, з урахуванням «додаткового блага», аудитору слід розширити коло робочих документів, а також обрати відповідний метод контролю, який дозволить визначити серед витрат на утримання персоналу «додаткове благо». При цьому «незалежно від обраної методики аудиту розрахунків з оплати праці, прийоми та методи проведення аудиту залишаються незмінними» [10]. В нагоді стануть документальні методи дослідження об'єктів аудиту у форматі нормативно-правової й логічної перевірок окремих господарських операцій задля з'ясування сутті та законності економічних фактів і подій, які ідентифікуються з конкретними працівниками.

У висвітленому форматі така перевірка стає комплексною та далеко виходить за межі обліку розрахунків з працівниками, адже для виявлення «додаткового блага» необхідно перевірити усі витрати роботодавця на утримання персоналу й витрати підприємства, які б можна було ідентифікувати з конкретним працівником-платником податку на доходи

фізичних осіб. Тобто, аудит розрахунків за виплатами працівниками за додатковим благом потребує застосування зустрічних перевірок (з'ясування у контрагентів фактичних одержувачів товарів, робіт, послуг) та проведення взаємного контролю (звірку суміжних ділянок обліку).

Висновки та перспективи подальших досліджень. При організації та веденні бухгалтерського обліку розрахунків за виплатами працівникам необхідно більше уваги приділяти обліковій ідентифікації профінансованих заходів з утримання трудових ресурсів та виокремлення з-поміж них додаткового блага. Врахування пропозицій щодо виділення «додаткового блага» як окремого об'єкта обліку дозволило б врегулювати порядок застосування відносно нього суто бухгалтерських методів дослідження та вдосконалити законодавче регулювання для кращої його ідентифікації, документування, оцінки, відображення на рахунках бухгалтерського обліку та інших аспектів. Це одночасно сприятиме поліпшенню обліково-податкового процесу розрахунків з працівникам у частині коректного оподаткування доходів і забезпечить синхронізацію фінансового й податкового обліку.

Наявність фактів щодо отримання працівниками підприємства «додаткових благ» породжують ризики при перевірці аудитором правильності розрахованих сум податку на доходи фізичних осіб, а в окремих випадках військового збору та ще єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. У зв'язку з цим при здійсненні аудиту розрахунків за виплатами працівникам аудитор повинен враховувати комплексний характер перевірки з обов'язковим включенням до плану та програми аудиту завдань і процедур щодо виявлення серед витрат на утримання персоналу додаткового блага та, відповідно, правильність оподаткування доходів працівників, повноту здійснених і перерахованих утримань до бюджету. Комплексність перевірки викликана необхідністю досліджень додаткових ділянок обліку, які дозволять встановити наявність подібних нарахувань доходів працівникам у вигляді

«додаткового блага», і доповнювати бухгалтерську перевірку ще й податковою та юридичною. Це, у свою чергу, обумовлює потребу ретельного підбору та розширення методів аудиту щодо збору аудиторських доказів в рамках кожної аналітичної процедури.

Література

1. Інструкція зі статистики заробітної плати: наказ Державного комітету статистики України від 13.01.2004 р. № 5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04#Text> (дата звернення 04.08.2022).
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. № 291. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення 05.09.2022).
3. Кальницька І., Сідельник Ю. Особливості визначення додаткового блага: аргументи платника VS аргументи податкової. Ліга закон: інформаційно-аналітична система. 16.06.2017. URL: https://jurliga.ligazakon.net/analytics/161220_osoblivost-viznachennya-dodatkovogo-bлага-argumenti-platnika-vs-argumenti-podatkov (дата звернення 20.07.2022).
4. Кловська Ю. Додаткове благо: ключові аспекти обліку. *Дебет-Кредит*. 2016. № 46. URL: <https://online.dtkr.ua/2016/46/62206> (дата звернення 18.07.2022).
5. Ковач С.І. Доходи фізичних осіб у вигляді додаткового блага: оподаткування, облік і звітність. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2016. № 4. С. 24-33.
6. Мойсеєнко Т. Отримано додаткове благо: обчислюємо ПДФО, ЄСВ та військовий збір. *Бухгалтер&Закон*. URL: https://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ006869 (дата звернення: 04.05.2022).
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення 10.08.2022).

8. Онищенко В. Додаткове благо 2021. *Головбух*. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/7595-dodatkove-bлаго> (дата звернення: 04.05.2022).

9. Податковий кодекс: закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. Дата оновлення: 21.04.2022 р. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 28.07.2022).

10. Подмешальська Ю.В., Бескоста Г.М., Стафійчук К.В. Аудит розрахунків з оплати праці. *Ефективна економіка*. 2017. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5975> (дата звернення: 20.07.2022).

11. Положення про інвентаризацію активів, капіталу та зобов'язань: наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text> (дата звернення 14.08.2022).

12. Цимбалюк С.О., Цимбалюк С.І. Комплексний аудит плати праці на підприємстві: теоретичні та практичні засади реалізації. *БІЗНЕСІНФОРМ*. 2020. № 5. С. 336-342. URL: https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2020-5_0-pages-336_342.pdf (дата звернення 18.08.2022).

References

1. State Statistics Committee of Ukraine (2004), Order “Instructions for wage statistics”, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04#Text> (Accessed August 04, 2022).

2. Ministry of Finance of Ukraine (1999), Order “Instructions on the application of the Plan of accounts for the accounting of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations”, [Online], available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (Accessed September 05, 2022).

3. Kalnytska, I. and Sidelnyk, Yu. (2017), “Peculiarities of the definition of additional benefit: arguments of the payer VS arguments of the tax authority”, *Liha Zakon* [Information and analytical system], [Online], available at: https://jurliga.ligazakon.net/analytics/161220_osoblivost-viznachennya-dodatkovogo-bлага-argumenti-platnika-vs-argumenti-podatkovovo (Accessed July 20, 2022).

4. Klovskaya, Yu. (2016), "Additional benefit: key aspects of accounting", *Debet-Kredit*, [Online], Vol. 46, available at: <https://online.dtki.ua/2016/46/62206> (Accessed July 18, 2022).
5. Kovach, S.I. (2016), "Income of individuals in the form of an additional benefit: taxation, accounting and reporting", *Scientific bulletin of the National Academy of Statistics, Accounting and Auditing*, Vol. 4, pp. 24-33.
6. Moiseienko, T. (2014), "Received an additional benefit: we calculate the personal income tax, the single social contribution and the military levy", *Bukhhalter&Zakon*, [Online], available at: https://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ006869 (Accessed May 04, 2022).
7. Ministry of Finance of Ukraine (1999), Order "National regulation (standard) of accounting 16 "Expenses"", [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (Accessed August 10, 2022).
8. Onyshchenko, V. (2021), "Additional benefit 2021", *Holovbukh*, [Online], available at: <https://www.golovbukh.ua/article/7595-dodatkovye-bлага> (Accessed May 04, 2022).
9. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "Tax Code of Ukraine" [Online], available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed July 28, 2022).
10. Podmeshalska, Yu.V. and Beskosta, H.M., Stafichuk, K.V. (2017), "Audit of payroll calculations", *Efektivna ekonomika*. [Online], Vol. 12, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5975> (Accessed July 20, 2022).
11. Ministry of Finance of Ukraine (2014), Order "Inventory of assets, capital and liabilities", [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text> (Accessed August 14, 2022).
12. Tsymbaliuk, S.O. and Tsymbaliuk, S.I. (2020), "Complex audit of wages at the enterprise: theoretical and practical principles of implementation". *BIZNESINFORM*. [Online], Vol. 5. pp. 336-342, available at: https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2020-5_0-pages-336_342.pdf (Accessed August 18, 2022).

Стаття надійшла до редакції 20.09.2022 р.