

І.М. Артюр, А.А. Комаров, Співголови правління, сертифіковані аудитори
О.М. Осипчук, головний спеціаліст-аудитор, сертифікований аудитор
ЗАТ Аудиторська фірма „Перспектива-К”, м.Київ

Особливості обліку витрат на утримання об'єктів соціальної інфраструктури

У статті розглядаються особливості ведення податкового обліку об'єкту соціальної інфраструктури, що перебуває у власності підприємства. Розглянуті типові складові витрат, що виникають в процесі діяльності закладів підвищення кваліфікації з точки зору їх оподаткування **об'єкт соціальної інфраструктури, валові витрати, податковий кредит**

З розвитком ринкових відносин все більше підприємств приділяють увагу соціальним складовим трудових відносин, утримуючи на балансі різні об'єкти соціальної інфраструктури, до яких належать заклади підвищення кваліфікації, установи охорони здоров'я, фізкультури та спорту, соціального забезпечення.

Питання податкового обліку діяльності таких об'єктів на сьогодні є актуальними для таких підприємств, що зумовлюється законодавчою неврегульованістю багатьох суттєвих питань. В спеціалізованій періодиці цій темі присвячуються публікації фахівців, зокрема, публікація Наталії Білової [9].

Метою даної статті є аналіз складових витрат діяльності об'єктів соціальної інфраструктури на прикладі закладу підвищення кваліфікації, виділеного в окрему філію, та порядку їх обліку з метою оподаткування.

У відповідності до Закону України №1060 „Про освіту”, підвищення кваліфікації здійснюється:

- професійно-технічними навчальними закладами або безпосередньо на виробництві;

- вищими навчальними закладами 1-4 рівнів акредитації.

Чинним законодавством не дано чіткого визначення поняття навчального закладу, однак Законом України №1060 „Про освіту” зазначено, що:

- Діяльність навчального закладу розпочинається за наявності ліцензії на здійснення діяльності, пов'язаної з наданням послуг для одержання освіти і підготовкою фахівців різних рівнів кваліфікації.

- Навчальні заклади діють на підставі власних статутів, затверджених...місцевими органами державної виконавчої влади та органами місцевого самоврядування стосовно ... навчальних закладів (крім вищих навчальних закладів), заснованих на інших формах власності.

- Навчальні заклади повинен мати власну назву, в якій обов'язково вказується його тип та організаційно-правова форма[1].

Таким чином, можна зробити висновок, що навчальним закладом може бути лише юридична особа, так як лише така особа діє на підставі статуту, такій особі, може бути надана ліцензія у відповідності Закону України №1775 „Про ліцензування певних видів господарської діяльності”. Що стосується філій, то для кожного відокремленого підрозділу ліцензіата, які провадитимуть господарську діяльність на підставі отриманої ним ліцензії, орган ліцензування видає ліцензіату засвідчені ним копії

ліцензії, які реєструються в журналі обліку заяв та виданих ліцензій. Засвідчена органом ліцензування копія ліцензії є документом, що підтверджує право філії або іншого структурного підрозділу ліцензіата на провадження певного виду господарської діяльності на підставі отриманої ліцензії.

Виходячи з вищенаведеного, філія не є окремим навчальним закладом у розумінні Закону України „Про освіту”, а тому її діяльність регулюється Положенням про професійне навчання кадрів на виробництві (Наказ Міністерства праці та соціальної політики України та Міністерства освіти і науки України 26 березня 2001 року N 127/151).

У відповідності до зазначеного положення, професійне навчання кадрів на підприємстві організовується відповідним підрозділом, що займається цими питаннями, чи службою управління персоналом. Для професійного навчання кадрів на виробництві застосовуються такі його види, як, зокрема, підвищення кваліфікації керівних працівників та фахівців.

Статтею 48 Закону України „Про освіту” встановлено, що відповідні підрозділи в організаціях та на підприємствах належать до закладів (післядипломної) освіти.

У відповідності до п.2.1.3. Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств”, філії є платниками податку на прибуток підприємства в загальному порядку.

При сплаті підприємством консолідованого податку на прибуток, сума податку на прибуток філій за відповідний звітний (податковий) період визначається розрахунково виходячи із загальної суми податку, нарахованого платником податку, розподіленого пропорційно питомій вазі суми валових витрат філій та амортизаційних відрахувань, нарахованих по основних фондах такого платника податку, які розташовані за місцезнаходженням філії, у загальній сумі валових витрат та амортизаційних відрахувань цього платника податку.

Зазвичай, податковий облік витрат здійснюється за місцем їх фактичного споживання філією, яка уклала договір на отримання товарів (робіт, послуг) на підставі первинних документів. Таким чином, філія має право на включення витрат до валових у відповідності до норм Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” та в порядку, передбаченому Положенням про порядок внутрішніх розрахунків підприємства.

Законом України „Про оподаткування прибутку підприємств” встановлено порядок визначення валових витрат по окремих видах діяльності, що проводяться філією.

Витрати, пов’язані з підвищенням кваліфікації керівників і фахівців. Статтею 5.4.9. Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” встановлено, що 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 (крім капітальних затрат, які підлягають амортизації): закладів середньої та середньої професійно-технічної освіти та закладів підвищення кваліфікації працівників такого платника податку.

Таким чином, філія як заклад післядипломної освіти (структурний підрозділ підприємства, який здійснює підвищення кваліфікації працівників) для цілей оподаткування є об’єктом соціальної інфраструктури.

Законом України №1957 „Про внесення змін до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" визначено, що витрати, пов’язані із забезпеченням основної діяльності об’єктів соціальної інфраструктури, визначених у підпункті 5.4.9, включаються до складу валових витрат платника податку у розмірі 50

відсотків від суми понесених витрат до моменту передачі таких об'єктів і пунктів на баланс відповідного бюджету або їх приватизації згідно із законом.

В зв'язку із зміною формулювання пункту 5.4.9 (Законом України N 349-IV від 24 грудня 2002 року, з 01.01.2003 року слова "утримання та експлуатацію" замінені словами "утримання, експлуатацію та забезпечення основної діяльності"), відповідних роз'яснень ДПАУ щодо складу витрат на забезпечення основної діяльності об'єкту соціальної інфраструктури, не має. Раніше, листом ДПАУ № 9773/7/15-1117 від 05.07.99 р. роз'яснювалося, що до витрат на утримання й експлуатацію таких об'єктів, які включаються до складу валових витрат підприємства, відносяться витрати на:

- оплату енергії,
- вартості комунальних послуг,
- заробітну плату і нарахування на обов'язкові соціальні заходи технічного персоналу;
- інші витрати, пов'язані з утриманням об'єкта в належному стані та його експлуатацією.

На думку автора, до витрат на забезпечення основної діяльності, в даному випадку відносяться витрати на організацію та забезпечення навчального процесу. У відповідності до п.2.7. Положення про професійне навчання кадрів на виробництві, підприємства:

- визначають потребу в підготовці, перепідготовці та підвищенні кваліфікації кадрів у професійно-кваліфікаційному розрізі;
- створюють навчально-виробничу базу для професійного навчання кадрів на виробництві;
- організовують навчальний процес;
- здійснюють підбір педагогічних працівників та забезпечують підвищення їх професійно-кваліфікаційного рівня;
- розробляють відповідно до вимог виробництва робочі навчальні плани з професій та робочі навчальні програми з навчальних предметів на основі типових навчальних планів і типових навчальних програм та забезпечують їх виконання в повному обсязі та на належному рівні;
- упроваджують у навчальний процес сучасні технології навчання, у тому числі модульну, відкрите професійне навчання;
- забезпечують здійснення заходів з охорони праці під час навчання;
- здійснюють матеріально-технічне забезпечення навчального процесу;
- проводять облік навчальної роботи згідно з вимогами чинних нормативно-правових актів та інструктивно-методичних документів;
- здійснюють статистичний облік професійного навчання кадрів на виробництві;
- проводять аналіз впливу професійного навчання кадрів на ефективність діяльності підприємств;
- виконують інші функції, передбачені чинним законодавством.

Відповідно, витрати на виконання вищенаведених функцій і є витратами на забезпечення основної діяльності.

Роз'яснення органів державної влади відносно амортизації капітальних витрат по об'єктах соціальної інфраструктури на сьогоднішній день відсутні. На думку автора, як і багатьох спеціалістів у фахових виданнях, основні засоби об'єктів соціальної інфраструктури в податковому обліку є невиробничими основними фондами, що не підлягають амортизації.

Витрати, пов'язані з надання послуг із проживання в гуртожитку. Статтями 4, 6 Житлового кодексу Української РСР (із змінами, внесеними Указами Президії ВР Української РСР та Законами України) визначено, що жилі будинки, а також жилі приміщення в інших будівлях, що знаходяться на території Української РСР, утворюють житловий фонд. Жилі будинки і жилі приміщення призначаються для постійного проживання громадян, а також для використання у встановленому порядку як службових жилих приміщень і гуртожитків. Таким чином, гуртожитки, які перебувають на балансі підприємства відносяться до об'єктів житлового фонду

Статтею 5.4.9. Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” встановлено, що 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 (крім капітальних затрат, які підлягають амортизації): багатоквартирного житлового фонду, включаючи гуртожитки, одноквартирного житлового фонду в сільській місцевості та об'єктів житлово-комунального господарства, які перебувають на балансі юридичних осіб, щодо яких платником податку прийнято документально оформлене рішення про передачу на баланс місцевих рад.

У відповідності до статті 5.4.10. Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств”, до валових витрат платника податку відносяться витрати на утримання, експлуатацію та забезпечення основної діяльності (крім тих, що підлягають амортизації): приміщень житлового фонду, які належать юридичним особам, основною діяльністю яких є надання платних послуг з туристичного обслуговування сторонніх громадян чи здавання таких приміщень в оренду (найм) стороннім громадянам або організаціям.

Згідно із (п.4) положенням (стандартом) бухгалтерського обліку №3 "Звіт про фінансові результати", основна діяльність - операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Враховуючи вищезазначене, витрати на утримання, експлуатацію та забезпечення основної діяльності гуртожитків, на думку автора, не можуть бути віднесені до валових витрат, а вартість відповідних основних засобів не може бути включена до балансової вартості груп основних фондів для цілей амортизації в податковому обліку.

Особливості податкового обліку основних засобів. Враховуючи вищезазначене, всі основні засоби філії відносяться до невиробничих основних фондів. Відповідно, їх амортизація не враховується в податковому обліку.

Згідно із статтею 8.1.4. Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств”, витрати на придбання, ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих фондів не підлягають амортизації та провадяться за рахунок відповідних джерел фінансування. До валових доходів платника податку у разі продажу невиробничих фондів включаються доходи, отримані (нараховані) від продажу, а до валових витрат - сума витрат, пов'язаних із придбанням (виготовленням) таких невиробничих фондів (без врахування зносу) та їх поліпшенням.

В зв'язку з відсутністю балансової вартості груп основних фондів, застосування статті 8.7. Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” не є можливим. Таким чином, витрати на проведення поточного і капітального ремонту, реконструкції, модернізації, технічного переозброєння та інших видів поліпшення основних фондів не відносяться до валових витрат філії.

Узагальнення порядку визначення валових витрат та амортизації філії. Підсумовуючи вищенаведене, при вирішенні питання включення витрат філії до валових, визначенні амортизаційних відрахувань за друге півріччя 2004 року, необхідно керуватися групуванням, що представлено в табл.1.

Таблиця 1- Узагальнені групи витрат філії для цілей податкового обліку.

№	Групи витрат	Включення до валових витрат/ амортизація
1	Утримання та експлуатація об'єктів основних засобів філії (крім гуртожитків)	100%
2	Витрати на забезпечення основної діяльності філії	50%
3	Витрати на ремонт і модернізацію основних засобів	Не включаються до валових витрат
4	Утримання, експлуатація та забезпечення основної діяльності гуртожитків	Не включаються до валових витрат
5	Сума витрат, пов'язаних із придбанням (виготовленням) невиробничих фондів (без врахування зносу) та їх поліпшенням	Не підлягають амортизації
6	Сума витрат, пов'язаних із придбанням (виготовленням) невиробничих фондів (без врахування зносу) та їх поліпшенням при їх продажу	Включається (без врахування зносу) при продажу основних фондів.

Право філії на податковий кредит. У відповідності до п. 7.4.1. Закону України „Про податок на додану вартість”, податковий кредит звітного періоду складається із сум податків, сплачених (нарахованих) платником податку у звітному періоді у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), вартість яких відноситься до складу валових витрат виробництва (обігу) та основних фондів чи нематеріальних активів, що підлягають амортизації. Не дозволяється включення до податкового кредиту будь-яких витрат по сплаті податку, що не підтверджені податковими накладними.

У разі коли платник придбає товари (роботи, послуги), вартість яких не відноситься до складу валових витрат виробництва (обігу) і не підлягає амортизації, податки, сплачені у зв'язку з таким придбанням, відшкодовуються за рахунок відповідних джерел і до складу податкового кредиту не включаються. У відповідності до п. 7.2.8. платники податку повинні вести окремий облік з придбання щодо операцій, вартість яких не включається до складу валових витрат виробництва (обігу) або не підлягає амортизації.

Виходячи з вищенаведеного, філія має право на включення до податкового кредиту сум ПДВ, підтверджених податковими накладними, по витратах, що відносяться до валових.

Враховуючи вищенаведене, для визначення суми витрат, що можуть бути віднесені до валових, необхідно визначити склад витрат, які відносяться до:

- Утримання та експлуатація об'єктів основних засобів філії (крім гуртожитків) (100% відносяться до валових).
- Забезпечення основної діяльності філії
- Суми витрат, пов'язаних із придбанням (виготовленням) невиробничих фондів (без врахування зносу) та їх поліпшенням при їх продажу

Для здійснення такого аналізу, нижче наводяться складові витрат по основних групах витрат, зазначених в таблиці №1.

Витрати на утримання, експлуатація та забезпечення основної діяльності гуртожитків. В періоді, що аналізується, витрати на утримання гуртожитків філією в більшості обліковувалися на рахунку 949. Статті цих витрат узагальнено в табл..2.

Таблиця 2 – Витрати на утримання гуртожитків

№	Статті витрат	Примітки
1	Оплата праці та сума внесків на соціальне страхування працівників, що забезпечують утримання, експлуатацію та забезпечення основної діяльності гуртожитків	В штатному розкладі працівники гуртожитку виділені в окремий підрозділ. Включається також документально визначена частина оплати праці працівників інших підрозділів (відділу технічного забезпечення, господарської групи), що пов'язані із забезпеченням діяльності гуртожитків у відповідності до свої посадових інструкцій або наказів керівництва.
2	Послуги сторонніх організацій, пов'язані із утриманням, експлуатацією та забезпеченням основної діяльності гуртожитків	Витрати на оренду гуртожитків, комунальні послуги, експлуатаційні послуги, оплату електроенергії, технічне обслуговування та поточний ремонт основних засобів гуртожитків, прання білизни, дезінфекцію, послуги охорони, готельні послуги, тощо. При необхідності, витрати, пов'язані із гуртожитком, мають бути виділені із загальної суми послуг постачальника.
3	Матеріально технічне забезпечення утримання, експлуатації та основної діяльності гуртожитків	Витрати товарно матеріальних цінностей. Обсяги таких ТМЦ доцільно визначати за відповідними матеріально-підзвітними особами.
4	Інші витрати, пов'язані з утриманням, експлуатацією та забезпеченням основної діяльності гуртожитків	Витрати на сплату податку на землю, інші витрати.

Статті витрат на утримання та експлуатацію об'єктів основних засобів філії (крім гуртожитків) подано в табл.. 3.

Таблиця 3 – Витрати на утримання та експлуатацію об'єктів основних засобів філії

№	Статті витрат	Примітки
1	Оплата праці та сума внесків на соціальне страхування працівників, що забезпечують утримання, експлуатацію основних засобів	Включається документально визначена частина оплати праці працівників підрозділів (відділу технічного забезпечення, господарської групи), що пов'язані із утриманням та експлуатацією основних засобів у відповідності до посадових інструкцій або наказів керівництва.
2	Послуги сторонніх організацій, пов'язані із утриманням, експлуатацією основних засобів	Оплата електроенергії, комунальних послуг по власних основних засобах, технічне обслуговування основних засобів тощо.
3	Матеріально технічне забезпечення утримання, експлуатації основних засобів	Витрати товарно-матеріальних цінностей на утримання та експлуатацію основних засобів.
4	Інші витрати, пов'язані з утриманням, експлуатацією основних засобів	Оплата податку на землю, інші витрати

Витрати на ремонт і модернізацію основних засобів узагальнено в табл.. 4.

Таблиця 4 - Витрати на ремонт і модернізацію основних засобів

№	Статті витрат	Примітки
1	Оплата праці та сума внесків на соціальне страхування працівників, що здійснюють ремонт та модернізацію основних засобів	Включається документально визначена частина оплати праці працівників підрозділів у випадку здійснення робіт господарським способом.
2	Послуги сторонніх організацій, пов'язані із ремонтом та модернізацією основних засобів	Оплата послуг з ремонту (модернізації) сторонніх організацій, відповідні транспортні послуги, інші відповідні послуги сторонніх організацій.
3	Матеріально технічне забезпечення ремонту та модернізації основних засобів	Витрати товарно-матеріальних цінностей
4	Інші витрати, пов'язані з ремонтом та модернізацією основних засобів	

Витрати на забезпечення основної діяльності філії. На сьогоднішній день відсутні роз'яснення органів ДПАУ щодо складу витрат на забезпечення основної діяльності об'єктів соціальної інфраструктури. На думку аудитора, до них в даному випадку можуть бути включені витрати, пов'язані із організацією і здійсненням навчального процесу і не включені до інших груп витрат.

Враховуючи положення нормативних документів, якими необхідно керуватися при визначенні складу витрат, що стосуються забезпечення і здійснення навчального процесу [1,3,4,6], переважна більшість витрат філії (крім віднесених до інших груп витрат) може бути визнана витратами на забезпечення навчального процесу.

Зокрема, на думку автора, до таких витрат має бути віднесено (крім витрат, віднесених до інших груп):

- оплату праці та внески на соціальне страхування педагогічного персоналу та іншого персоналу що здійснює організацію, планування, облік, матеріально-технічне та інше забезпечення навчального процесу (в тому числі, викладачів з числа керівників та фахівців підприємства, педагогічних та науково-педагогічних працівників навчальних закладів, майстрів виробничого навчання, інструкторів виробничого навчання з числа кваліфікованих робітників підприємства);
- послуги та матеріали сторонніх організацій, пов'язані із матеріально-технічним, навчально-методичним забезпеченням та організацією навчального процесу (в тому числі оренда учбових та адміністративних приміщень);
- інші витрати пов'язані з забезпеченням навчального процесу (підвищення кваліфікації персоналу, здійснення заходів з охорони праці, сплата податків.
- Висновки. Запропонована класифікація витрат дозволяє відпрацювати методику проведення аудиту витрат на утримання об'єктів соціальної інфраструктури. Використання даної методики надасть можливість перевіряти ведення податкового обліку витрат на утримання соціальної сфери на відповідність діючому законодавству.

Список літератури

1. Закон України „Про освіту” №1060
2. Закон України „Про ліцензування певних видів господарської діяльності” №1775
3. Закон України „Про професійно-технічну освіту” №0103
4. Положенням про професійне навчання кадрів на виробництві (Наказ Міністерства праці та соціальної політики України та Міністерства освіти і науки України 26 березня 2001 року N 127/151);
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №3 "Звіт про фінансові результати" (п.4) N 87 від 31.03.99
6. Ліцензійні умови надання освітніх послуг у сфері професійно-технічної освіти (Наказ Міністерства освіти і науки України 24.12.2003 N 847)
7. Лист ДПАУ № 9773/7/15-1117 від 05.07.99 р.
8. Лист ДПАУ N 6812/11/15-1116 від 25.06.98
9. Білова Н. Об'єкти соціальної інфраструктури, Податки та бухгалтерський облік, №40, 2003, С.15-21

In the article the features of conduct of the fiscal accounting of object of social infrastructure, that will have been in own of enterprise are considered. The considered typical constituents of charges, that arise up in the process of activity of establishments of the in-plant training from the point of view their taxation.

В статье рассматриваются особенности ведения налогового учета объекта социальной инфраструктуры, находящегося в собственности предприятия. Рассмотренные типичные составляющие расходов, которые возникают в процессе деятельности заведений повышения квалификации с точки зрения их налогообложения