

конкурентоспроможності підприємства є методологічною основою для аналізу і, як наслідок, виявлення шляхів підвищення його конкурентоспроможності

ЛІТЕРАТУРА

1. Адаева Т. Ю. Организационные факторы и резервы повышения конкурентоспособности предприятия. [Текст] / Т. Ю. Адаева // – П.: Изд-во Пензенского государственного университета, 2009. – 27 с.
2. Барабась Д.О. Конкурентний потенціал і конкурентоспроможність підприємства: суть, співвідношення та етапи оцінювання /Д.О. Барабась // Маркетинг: теорія і практика: Матеріали V міжнар. науково-практичної конференції, 25–26 травня 2001 р. – К.: КНЕУ, 2001. – с. 19–20.
3. Должанський І.З. Конкурентоспроможність підприємства: [Навч. Посібник] / І.З. Должанський, Т.О. Загорна.– К.: Центр навчальної літератури, 2006.– 384с.
4. Ершова И. В. Конкурентные стратегии технологически ориентированных предприятий. [Текст] / И. В. Ершова// -Екатеринбург: Изд-во УГТУ-УПИ-УПИ, 1999. – 151 с.
5. Забелин П.В. Основы стратегического управления. [Текст]/ П.В. Забелин// -М.: Информационно-внедренческий центр «Маркетинг», 2008. – 195 с.
6. Млотов Е. Принципы маркетингового исследования конкуренции на рынке. [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.marketing.spb.ru, 30.06.2000. – 35 с.
7. Портер М. Конкуренция.: [Уч. Пос.] / М. Портер/ [Пер. с англ.]. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2000. – 495с.
8. Родионова В. Н. Организация производства на промышленных предприятиях в современных экономических условиях [Текст] /В.Н.Родионова //- Воронеж, 2005. – 151 с.

УДК 347.73(045)

І.О. Селіверстова, О.Ю. Жам

ОСОБЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ ВИТРАТ В ДЕКЛАРАЦІЇ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВА У ПЕРЕХІДНИЙ ПЕРІОД

Стаття присвячена науково-практичному коментарію щодо відображення витрат в декларації з податку на прибуток підприємства

Ключові слова: підприємство, витрати, податок на прибуток

Статья посвящена научно-практическому комментарию относительно отражения расходов в декларации по налогу на прибыль предприятия

Ключевые слова: предприятие, расходы, налог на прибыль

The article is devoted to the scientific and practical commentary on the reflection of costs in the declaration of corporate income tax

Keywords: business, costs, income tax.

Постановка проблеми З початком звітнього періоду набули чинності законодавчі зміни щодо нещодавно прийнятим Податковим кодексом України (ПКУ)[1]. Оподаткування операцій, властивих перехідному періоду, передбачено Перехідними положеннями Податкового кодексу, викладеними у розділі XX ПКУ. Особливості щодо справляння податку на прибуток підприємств містить підрозділ 4 Перехідних положень, а основні вимоги до складання та оформлення декларації про прибуток підприємств наведені у

наказі Державної податкової адміністрації України “Про затвердження форми декларації про прибуток підприємства й Порядку її складання” від 28.02.2011 № 114. Але в умовах сьогодення відсутній порядок заповнення декларації з податку на прибуток підприємства. Ці обставини визивають багато запитань, нез’ясованих методичних підходів, помилок у спеціалістів при складанні та заповненні багатьох рядків декларації.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням даної проблеми займалися такі видатні вчені та науковці як М.Я. Азаров, Ф.О. Ярошенко, П.В. Мельник, Т.І. Єфіменко, В.А. Копилов, Є.Ю. Кузькін та ін.[2].

Метою статті висвітлення аналізу діючого законодавства з питань відображення витрат в декларації з податку на прибуток підприємства та наведення науково-практичних рекомендації щодо порядку її заповнення в частині операційних та інших витрат, що надасть можливість практикуючим спеціалістам правильно відображати їх та уникнути помилок і, як наслідок, штрафних санкцій при складанні декларації та сплати податкового зобов’язання з податку на прибуток підприємства.

Викладення основного матеріалу. Розглянемо особливості відображення витрат у декларації з податку на прибуток підприємства.

Відповідно до Податкового кодексу, до складу витрат, що враховуються при визначенні об’єкта оподаткування входять: операційні витрати, в тому числі собівартість придбаних та реалізованих товарів (робіт, послуг) та інші витрати.

Кожен із зазначених видів витрат має свою розгалужену структуру, а саме:

1. Витрат операційної діяльності (пп. 138.1.1 ПКУ), які складаються із собівартості та витрат банківських установ. Відповідно до Податкового кодексу України (ПКУ) собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг - це витрати, що прямо пов’язані з виробництвом та/або придбанням реалізованих протягом звітного податкового періоду товарів, виконаних робіт, наданих послуг, які визначаються відповідно до П(С)БО[4], що застосовуються в частині, яка не суперечить положенням розділу III ПКУ.

2. Собівартість, яка в свою чергу складається з:

– собівартості придбаних та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг(формується відповідно до ціни їх придбання з урахуванням ввізного мита і витрат на доставку та доведення до стану, придатного для продажу) та інші витрати, які беруться, зокрема, для визначення;

– браку (втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів) та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку, в разі реалізації такої продукції)

– собівартості виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг (складається з витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг)

Друга частина витрат - інші витрати (п.138.5, 138.10 –138.12,ст.140, ст.141 ПКУ). Інші витрати включають загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, фінансові витрати, інші витрати звичайної діяльності, витрати минулих періодів/років, інші витрати.

На відміну від бухгалтерського обліку загальновиробничі витрати в податковому обліку визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони здійснюються.

Адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, фінансові витрати, інші витрати звичайної діяльності відображаються в податковому обліку відображаються так як і в бухгалтерському обліку, згідно з П(С)БО 16, але з урахуванням особливостей витрат подвійного призначення, витрат пов'язаних з нерезидентами, офшорами та витратами, що не включаються до складу витрат.

З 2011 року перелік витрат, які не включаються до витрати, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування доповнився (п.п.139.1 ПКУ). Не включаються у склад витрат суми авансів, та витрати, понесені у зв'язку із придбанням товарів (робіт, послуг) та інших матеріальних і нематеріальних активів у фізичної особи – підприємця, що сплачує єдиний податок. Винятком є витрати, понесені у зв'язку із придбанням робіт, послуг у фізичної особи – платника єдиного податку, яка здійснює діяльність у сфері інформатизації.

Документальним підтвердженням витрат є первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансова звітність та інші документи, що пов'язані з нарахування і виплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

Витрати, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, відображаються у рядку 04 Декларації. Цей рядок є розрахунковим та складається із суми «Витрати операційної діяльності» - рядок 05, та «Інші витрати» - рядок 06 (рис 2).

Витрати операційної діяльності складаються із собівартості та інших витрат, їх загальна сума відображається в рядку 05 Декларації. До інших витрат згідно з Податковим кодексом України(ст. 138.11) відносять помилки минулих періодів, а собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг) відображається в Декларації окремо - рядок 05.1СВ, що наведено на табл.1.

Таблиця 1.-Витяг з Декларації щодо відображення витрат підприємства[3]

| ПОКАЗНИКИ | Код рядка декларації | Сума, грн. |
|--|----------------------|------------|
| Витрати, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування (рядок 05 + рядок 06) | 04 | |
| Витрати операційної діяльності, в тому числі : | 05 | |
| Собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг) | 05.1CB | |
| Інші витрати (сума рядків 06.1 – 06.6) | 06 | |

Детально розглянемо методику заповнення Декларації в частині витрат операційної діяльності, зокрема собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг).

Собівартість виготовлених товарів, виконаних робіт, наданих послуг складається з витрат прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг, а саме: прямих матеріальних витрат; прямих витрат на оплату праці; амортизації виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг; вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних з їх виробництвом (наданням); інших прямих витрат.

Склад собівартості детально розкривається у Додатку СВ до Декларації. Перелік витрат, що входять до собівартості, а також статті Податкового Кодексу України, на основі яких необхідно заповнювати Декларацію та додатки, наведені в табл. 2.

Заповнюючи Додаток СВ, потрібно звернути особливу увагу на рядків, що заповнюються на основі інших додатків:

Додаток АМ містить інформацію щодо нарахування амортизації необоротних активів і складається з трьох таблиць. В таблиці 1 «Інформація щодо нарахованої амортизації» відображаються данні про нараховану амортизацію основних засобів, інших необоротних активів та нематеріальних активів.

Дана інформація відображається в розрізі віднесення цих витрат на собівартості придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг), загальновиробничих, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

Таблиця 2 містить інформацію щодо використаних методів нарахування амортизації за кожною групою основних засобів, інших необоротних активів та нематеріальних активів.

Таблиця 2.-Перелік витрат, що включаються до собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг)

Проблеми системного підходу в економіці, 2011, №38

| | | |
|--|------------|-------------------------|
| 4. Амортизація нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг | 05.1.4 AM | 138.8 |
| 5. Амортизація витрат, пов'язаних з видобутком корисних копалин | 05.1.5 AK | 138.8 |
| 6. Сума витрат на реконструкцію, модернізацію та інші поліпшення свердловин відповідно до пункту 148.5 статті 148 розділу III Податкового кодексу України (до 10% від первинної вартості окремої свердловини) | 05.1.6 AK | 148.5 |
| 7. Вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг | 05.1.7 | 138.8 |
| 8. Сума різниці між вартістю витраченого в технологічному процесі палива та нарахованого резерву | 05.1.8 | 138.8.3 |
| 9. Фактичні витрати з придбання електричної та/або теплової енергії | 05.1.9 | 138.8.4 |
| 10. 85 % вартості товарів (робіт, послуг), придбаних у нерезидентів, що мають офшорний статус | 05.1.10 BO | 161.2 |
| 11. Витрати на страхування | 05.1.11 | 140.1.6 |
| 12. Сума внесків на соціальні заходи | 05.1.12 | 143 |
| 13. Витрати на придбання послуг (робіт) з інжинірингу, в тому числі: | 05.1.13 | 139.1.14 |
| 13.1. Витрати, понесені (нараховані) у зв'язку із придбанням у нерезидента послуг (робіт) з інжинірингу в обсязі, що не перевищує 5 % митної вартості обладнання, імпортованого згідно з відповідним контрактом | 05.1.13.1 | 139.1.14 (обмеження) |
| 14. Нараховані роялті, в тому числі: | 05.1.14 | 140.1.2 |
| 14.1. Роялті, нараховані на користь нерезидента в обсязі, що не перевищує 4 % доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік, що передує звітному | 05.1.14.1 | 140.1.2 (обмеження) |
| 15. Витрати на консалтинг, в тому числі: | 05.1.15 | 139.1.13 |
| 15.1. витрати, понесені (нараховані) у зв'язку із придбанням у нерезидента послуг (робіт) з консалтингу в обсязі, що не перевищує 4 % доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік, що передує звітному | 05.1.15.1 | 139.1.13 (обмеження) |
| 16. Інші прямі витрати | 05.1.16 | 138.9 |

В таблиці 3 «Сума витрат на ремонт та поліпшення основних засобів відповідно до пункту 146.12 статті 146 розділу III Податкового кодексу

Україні» відображається інформація про фактичні обсяги поліпшень основних засобів у звітному (податковому) періоді, сума поліпшень, що не перевищують 10% вартості усіх груп основних засобів, що обліковуються на балансі підприємства на 1 січня звітного податкового року, суми поліпшень, що включаються до складу витрат в розрізі видів витрат.

Додаток АК «Амортизація витрат, пов'язаних з видобутком корисних копалин». Складається з двох частин: Таблиця 1 «Розрахунок амортизації витрат, пов'язаних із видобутком корисних копалин» та таблиця 2 «Витрати на реконструкцію, модернізацію та інші поліпшення свердловин». Амортизація витрат, пов'язаних з видобутком корисних копалин відображається за кожним об'єктом окремо, нарахована сума амортизації відображається в розрізі статей куди ці витрати включаються. Аналогічна структура і таблиці 2, необхідно буде відображати фактичні обсяги поліпшень за кожним об'єктом окремо, зазначати суму ліміту (10% первісної вартості окремої свердловини) та суму витрат в розрізі віднесення цих витрат на собівартість та загальновиробничі витрати.

Додаток ВО «Розрахунок витрат при здійсненні операцій з нерезидентом, що має офшорний статус». В цьому додатку робиться розрахунок витрат, які будуть враховуватися при визначенні об'єкта оподаткування. В цьому податку наводяться реквізити договору, найменування та місцезнаходження нерезидента, що має офшорний статус, зазначаємо загальну вартість придбаних товарів (робіт, послуг), витрати платника податку на оплату вартості таких товарів (робіт, послуг), в тому числі витрати що включаються до «собівартості придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг)» та до «інших витрат». Таким чином, відповідність рядків додатку СВ с рядків додатків, що використовуються при складанні додатку СВ, наведемо в табл. 3

Таблиця 3.-Відповідність рядків додатків СВ, АМ та АК

| № п/п | Додаток СВ | Рядки додатків | Примітки |
|-------|------------|---|---|
| 1 | 05.1.3АМ | Додаток АМ Таблиця 1 Графа 6, рядок А15 | переносимо лише ту частину загальної суми амортизації, що відображається в складі собівартості |
| 2 | 05.1.4АМ | Додаток АМ Таблиця 1 Графа 6, рядок Н7 | |
| 3 | 05.1.5АК | Додаток АК Таблиця 1 Графа 6, рядок К | переносимо лише ту частину загальної суми амортизації витрат пов'язаних з видобутком корисних копалин, що включається до собівартості |
| 4 | 05.1.6АК | Додаток АК Таблиця 2 Графа 7, рядок Р | переносимо лише ту частину витрат на реконструкцію, модернізацію та інші поліпшення свердловин, що включаються до собівартості |
| 5 | 05.1.10ВО | Додаток ВО Таблиця 1 Графа 6, рядок п | переносимо лише ту частину витрат, яку включаємо до собівартості |

Варто зазначити, що до собівартості також відносять суми нарахованих роєлті (рядок 05.1.14), витрати на консалтинг (рядок 05.1.15) та

витрати на придбання послуг (робіт) з інжинірингу (рядок 05.1.13), але з певними обмеженнями, що встановлені Податковим Кодексом України. Чітко визначених норм віднесення цих витрат до собівартості в Податковому Кодексі України немає, проте, на нашу думку, віднесення їх в додатку до собівартості пов'язане з тим, що такі види витрат, можуть складати, наприклад, собівартість наданих послуг. Що стосується інжинірингу, то витрати більше входять до собівартості будівельних робіт (визначення інжинірингу ст. 14.1.85 ПКУ).

До рядка 05.1.16 інші прямі витрати Додатка СВ у довільній формі додається розшифровку сум та назв, що були віднесені до складу цих витрат.

Інші витрати – рядок 06 Декларації, включають суму рядків 06.1-06.6 Декларації, наведено на рис. 1.

У Декларації «Інші витрати» необхідно відображати в розрізі всіх складових, що входять до інших витрат, а саме: загальновиробничі витрати – Додаток ЗВ; адміністративні витрати - Додаток АВ; витрати на збут - Додаток ВЗ; інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати Додаток ІВ.

| ПОКАЗНИКИ | Код рядка декларації | Сума, грн.. |
|---|----------------------|-------------|
| Інші витрати (сума рядків 06.1 -06.6) | 06 | |
| Загальновиробничі витрати | 06.1 ЗВ | |
| Адміністративні витрати | 06.2 АВ | |
| Витрати на збут | 06.3 ВЗ | |
| Фінансові витрати відповідно до пункту 138.10.5 пункту 138.10 статті 138 розділу III Податкового кодексу України , в тому числі: | 06.4 | |
| Проценти, що включаються до витрат з урахуванням обмежень , встановлених пунктом 141.2 статті 141 розділу III Податкового кодексу України | 06.4.1 | |
| Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати | 06.5 ІВ | |

Рисунок 1. Складові інших витрат у декларації з податку на прибуток підприємства

Порядок заповнення вищевказаних додатків наведений в табл. 4- 7.

Розглянемо більш детально складові інших витрат та порядок їх заповнення в декларації з податку на прибуток.

1. Загальновиробничі витрати.

На відміну від бухгалтерського обліку загальновиробничі витрати в податковому обліку визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони здійснюються.

До загальновиробничих витрат відноситься амортизацію основних засобів та нематеріальних активів та суму витрат на утримання, експлуатацію та ремонт, оперативну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення.

В Податковому кодексі загальновиробничі витрати регулюються пп. 138.10, в Декларації загальновиробничі витрати відображаються в рядку 06.13В. Всі витрати, які відносяться до загальновиробничих відображаються в Додатку ЗВ. Всі витрати, що відносяться до загальновиробничих витрат у додатку повністю відповідають класифікації таких витрат в Податковому кодексі. В Додатку ЗВ загальновиробничі витрати відображаються у рядку 06.1, який формується сумою рядків 06.1.1-06.1.13.

В табл. 4 наведено структура додатку ЗВ «Загальновиробничі витрати» та відповідність рядків додатку та статей Податкового кодексу України.

При заповненні рядка 06.1.13 інші загальновиробничі витрати необхідно подавати у довільній формі уточнюючу розшифровку тих сум та назв витрат, які були включені до рядка 06.1.13.

Відповідно до табл. 4, до загальновиробничих витрат відносимо амортизацію основних засобів та нематеріальних активів та суму витрат на утримання, експлуатацію та ремонт, оперативну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення.

Таблиця 4 - Структура загальновиробничих витрат

| № п/п | Види витрат | Код рядка Додатка ЗВ | Стаття ПКУ |
|-------|--|----------------------|-------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. | Витрати на управління виробництвом, в тому числі: | 06.1.1 | 138.10.1(а) |
| 1.1 | витрати на оплату праці | 06.1.1.1 | |
| 1.2 | внески на соціальні заходи | 06.1.1.2 | |
| 1.3 | витрати на оплату службових відрядж. | 06.1.1.3 | 138.10.1(а) |
| 2. | Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення | 06.1.2 АМ | 138.10.1(б) |
| 3 | Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення | 06.1.3 АМ | 138.10.1(в) |
| 4 | Амортизація витрат, пов'язаних із видобутком корисних копалин | 06.1.4 АК | 138.8 |
| 5 | Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, оперативну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення, в тому числі: | 06.1.5 | 138.10.1(г) |
| 6 | Витрати на реконструкцію, модернізацію та інші поліпшення свердловин | 06.1.5.1 АК | 148.5 |
| 7 | Витрати на ремонт та поліпшення об'єктів основних засобів | 06.1.5.2 АМ | 146.12 |

| | | | |
|----|--|---------|-------------|
| 8 | Витрати на вдосконалення технології та організації виробництва | 06.1.6 | 138.10.1(r) |
| 9 | Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інші послуги з утримання виробничих приміщень | 06.1.7 | 138.10.1(д) |
| 10 | Витрати на обслуговування виробничого процесу | 06.1.8 | 138.10.1(e) |
| 11 | Витрати на охорону праці, техніку безпеки, понесені відповідно до законодавства | 06.1.9 | 138.10.1(е) |
| 12 | Суми витрат, пов'язаних із підтвердженням відповідності продукції, систем якості, систем управління якістю, екологічного управління доквілям, персоналу встановленим вимогам відповідно до Закону України "Про підтвердження відповідності" | 06.1.10 | 138.10.1(ж) |
| 13 | Суми витрат, пов'язаних з розвідкою/дорозвідкою та облаштуванням нафтових та газових родовищ | 06.1.11 | 138.10.1(з) |
| 14 | Витрати на страхування | 06.1.12 | - |
| 15 | Інші загальновиробничі витрати; нестачі незавершеного виробництва, нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах у межах норм природного убутку згідно із затвердженими галузевими міністерствами та погодженими Міністерством фінансів України нормативами | 06.1.13 | 138.10.1(и) |

Проте, сума амортизації та витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, оперативну оренду зазначається лише в тій частині, яка була віднесена до загальновиробничих витрати згідно з Додатками АМ та АК. Відповідність рядків додатків відображено в табл. 5.

Таблиця 5.- Відповідність рядків додатків АМ, АК і ЗВ

| № п/п | Додаток ЗВ | Рядки додатків | Примітки |
|-------|-------------|---|--|
| 1. | 06.1.2АМ | Додаток АМ Таблиця 1 Графа 7, рядок А15 | переносимо лише ту частину загальної суми амортизації основних засобів, що відображається в складі загальновиробничих витрат |
| 2. | 06.1.3АМ | Додаток АМ Таблиця 1 Графа 7, рядок Н7 | переносимо лише ту частину загальної суми амортизації нематеріальних активів, що відображається в складі загальновиробничих витрат |
| 3. | 06.1.5.2 АМ | Додаток АК Таблиця 3 Графа 6, рядок 1 | переносимо лише ту частину суми витрат на ремонт та поліпшення основних засобів, що включається до загальновиробничих витрат |
| 4. | 06.1.4 АК | Додаток АК Таблиця 2 Графа 7, рядок Р | переносимо лише ту частину витрат на реконструкцію, модернізацію та інші поліпшення свердловин, що включаються до загальновиробничих витрат |
| 5. | 06.1.5.1 АК | Додаток АК Таблиця 1 Графа 7, рядок К | переносимо лише ту частину амортизації витрат, пов'язаних із видобутком корисних копалин, що відображається в складі загальновиробничих витрат |

2. Адміністративні витрати.

Продовжуємо розглядати заповнення Декларація в частині «Інші витрати». Детально розглянемо ще одну складову інших витрат «Адміністративні витрати».

Адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, фінансові витрати, інші витрати звичайної діяльності відображаються в податковому обліку відображаються так як і в бухгалтерському обліку, згідно з П(С)БО 16, але з урахуванням особливостей витрат подвійного призначення, витрат пов'язаних з нерезидентами, офшорами та витратами, що не включаються до складу витрат.

Адміністративні витрати в Податковому кодексі регулюються пп. 138.10.2. В Декларації відображаються в рядку 06.2АВ. Детально склад та структуру витрат необхідно відображати в Додатку АВ – рядок 06.1. Цей рядок формується сумою рядків 06.2.1-06.2.12.

Структуру Додатка АВ та відповідність його рядків до статей Податкового кодексу України наведено у табл. 6.

Таблиця 6.- Структура адміністративних витрат

| Види витрат | Код рядка Додатка АВ | Стаття ПКУ |
|--|-------------------------|-------------|
| Загальні корпоративні витрати | 06.2.1 | 138.10.2(а) |
| Витрати на службові відрядження й утримання апарату управління | 06.2.2 | 138.10.2(б) |
| Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського використання, в тому числі: | 06.2.3 | 138.10.2(в) |
| амортизація основних засобів загальногосподарського використання | 06.2.3.1 АМ | 138.8 |
| витрати на ремонт та поліпшення об'єктів основних засобів | 06.2.3.2 АМ | 146.12 |
| Винагорода за консультаційні, інформаційні, аудиторські та інші послуги | 06.2.4 | 138.10.2(г) |
| Витрати на оплату послуг зв'язку | 06.2.5 | 138.10.2(г) |
| Амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання | 06.2.6 АМ | 138.10.2(д) |
| Витрати на врегулювання спорів у судах | 06.2.7 | 138.10.2(е) |
| Плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків | 06.2.8 | 138.10.2(е) |
| Витрати на страхування | 06.2.9 | - |
| Витрати на оплату праці | 06.2.10 | - |
| Внески на соціальні заходи | 06.2.11 | - |
| Інші витрати загальногосподарського призначення | 06.2.12 | - |

У Додаток АВ відображаються всі витрати, що відносяться до адміністративних, враховуючи певні особливості:

Рядок 06.2.1 необхідно формувати з урахуванням пп.139.1 ПКУ, в якому заборонено відносити до складу витрати на організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку, придбання та розповсюдження подарунків.

Рядок 06.2.2 формується з урахування норм пп. 140.1.7 ПКУ, відповідно до якого необхідно проводити формування витрат на відрядження.

Віднесення сум у рядок 06.2.5 Витрати на оплату послуг зв'язку потребує доказів зв'язку таких витрат із господарською діяльністю (пп.14.1.27 ПКУ).

Як видно із таблиці 6, Додаток АВ в свою чергу має посилання на Додаток АМ, в якому розкривається інформація щодо нарахованої амортизації, методів амортизації, сум витрат на ремонт та поліпшення основних засобів та нематеріальних активів. Цей додаток ми згадували вище, коли розглядали порядок заповнення собівартості в декларації. Відповідність статей двох додатків АВ і АМ подано у табл. 7.

Таблиця 7.-Відповідність статей додатків АВ і АМ при визначенні адміністративних витрат в декларації з податку на прибуток

| № п/п | Додаток АВ | Рядки додатків | Примітки |
|-------|-------------|---|--|
| 1. | 06.2.3.1АМ | Додаток АМ Таблиця 1 Графа 8, рядок А15 | переносимо лише ту частину загальної суми амортизації основних засобів, що відображається в складі адміністративних витрат |
| 2. | 06.2.3.2 АМ | Додаток АМ Таблиця 3 Графа 7, рядок 1 | переносимо лише ту частину суми витрат на ремонт та поліпшення основних засобів, що включається до адміністративних витрат |
| 3. | 06.2.6АМ | Додаток АМ Таблиця 1 Графа 8, рядок Н7 | переносимо лише ту частину загальної суми амортизації нематеріальних активів, що відображається в складі адміністративних витрат |

У Податковому кодексі немає чітких норм, які б регулювали віднесення витрат на оплату праці, страхування, та витрат на соціальні заходи до складу адміністративних витрат. Відповідно до пп. 138.10.4 в, суми нарахованих податків і зборів відносяться до складу операційних витрат. Витрати на соціальні заходи регулюються ст. 143 ПКУ, проте там не зазначено, які саме соціальні заходи включати до тих чи інших видів витрат. На думку авторів до рядку 06.2.9. відносяться витрати на соціальні заходи, що нараховуються на заробітну плату працівників, що зайняті загальногосподарським управлінням. Але детального роз'яснення які саме витрати на страхування відносити у рядок 06.2.9. у ПКУ немає. Отже, будемо очікувати роз'яснення податкової адміністрації або ж порядок заповнення Декларації, які допоможуть врегулювати всі неоднозначні моменти.

3. Витрати на збут.

Витрати на збут, інші операційні витрати, фінансові витрати, інші витрати звичайної діяльності відображаються в податковому обліку відображаються так як і в бухгалтерському обліку, згідно з П(С)БО 16, але з урахуванням особливостей витрат подвійного призначення, витрат пов'язаних з нерезидентами, офшорами та витратами, що не включаються до складу витрат.

У Податковому кодексі України витрати на збут регулюються пп. 138.10.3. В Декларації такі витрати відображаються в рядку 06.3В3. Цей рядок заповнюється на основі Додатка В3, в якому необхідно розкривати детальний склад витрат на збут.

Додаток В3 складається із всіх витрат, які входять до складу витрат на збут. В Додатку сума таких витрат (рядків 06.3.1-06.3.15) відображається в рядку 06.3.

Загалом, витрати на збут в Декларації відображаються аналогічно всім іншим витратам (загальновиробничим, адміністративним), проте мають свої певні особливості та нюанси (які ми розглянули) на які варто звертати увагу.

Декларація заповнюється відповідно до Податкового Кодексу України. Відповідність рядків Додатка ВЗ до статей Податкового кодексу наведено у табл. 8.

Таблиця 8.- Структура витрат на збут у декларації з податку на прибуток

| Види витрат | Код рядка | Стаття ПКУ |
|--|-------------|---------------------------------|
| 1 | 2 | 3 |
| Витрати на пакувальні матеріали для затарювання товарів на складах готової продукції | 06.3.1 | 138.10.3(а) |
| Витрати на ремонт тари | 06.3.2 | 138.10.3(б) |
| Витрати на оплату праці | 06.3.3 | 138.10.3(в) |
| Внески на соціальні заходи | 06.3.4 | - |
| Витрати на комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут | 06.3.5 | 138.10.3(в) |
| Витрати на передпродажну підготовку товарів | 06.3.6 | 138.10.3 (в) |
| Витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг), в тому числі: | 06.3.7 | 138.10.3(г) |
| витрати, понесені (нараховані) у зв'язку із придбанням у нерезидента послуг (робіт) з маркетингу, реклами в обсязі, що не перевищує 4 % доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік, що передує звітному | 06.3.7.1 | 139.1.13 (обмеження) |
| Витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом | 06.3.8 | 138.10.3(г) (140.1.7-обмеження) |
| Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, пов'язаних зі збутом товарів, виконанням робіт, наданням послуг, в тому числі: | 06.3.9 | 138.10.3(д) |
| амортизація основних засобів | 06.3.9.1 АМ | 138.10.3(д) |
| Витрати на ремонт та поліпшення об'єктів основних засобів відповідно до пункту 146.12 статті 146 розділу III Податкового кодексу України | 06.3.9.2 АМ | 138.10.3(д) |
| Амортизація нематеріальних активів | 06.3.10 АМ | 146.12 |
| Витрати на транспортування, перевалку, транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки | 06.3.11 | 138.10.3(е) |
| Витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування | 06.3.12 | 138.10.3(е) (140.1.7-обмеження) |

Закінчення табл. 8

| | | |
|------------------------------------|---------|-------------|
| 1 | 2 | 3 |
| Витрати на транспортування готової | 06.3.13 | 138.10.3(ж) |

Проблеми системного підходу в економіці, 2011, №38

| | | |
|--|---------|-------------|
| продукції (товарів) між складами підрозділів підприємства | | |
| Витрати на страхування | 06.3.14 | 138.10.3(е) |
| Інші витрати, пов'язані зі збутом товарів, виконанням робіт, наданням послуг | 06.3.15 | 138.10.3(з) |

Як видно із табл. 8, склад витрат на збут майже відповідає класифікації, що надається в Податковому кодексі. Не знайдено відповідності щодо віднесення витрат на соціальні внески до складу витрат на збут.

Необхідно звернути увагу на такий момент, що «суми нарахованих податків і зборів, установлених Податковим кодексом України, а також інших обов'язкових платежів, встановлених законодавчими актами» у Декларації відображаються в складі Інших витрат звичайної та операційної діяльності.

Виникає запитання: яку суму витрат на соціальні заходи ми відображаємо в складі витрат на збут, а яку суму відносимо в Інші витрати звичайної та операційної діяльності, оскільки витрати в Декларації ми маємо право відображати лише один раз, то на наш погляд, не буде помилкою відображення нарахувань на фонд оплати праці до складу тих витрат, до яких відноситься фонд оплати праці.

Враховуючи те, що до складу собівартості та адміністративних витрат також відносять витрати на соціальні внески.

При заповненні рядка 06.3.7.1 враховуємо пп.139.1.13 Податкового кодексу, де вказані обмеження щодо суми яку ми включаємо до витрат при розрахунку об'єкта оподаткування. А саме ті обмеження, що стосуються витрат, понесених (нараховані) у звітному періоді у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з консалтингу, маркетингу, реклами в обсязі, що перевищує 4% доходу (виручки) від реалізації товарів, робіт, послуг (за вирахуванням ПДВ та акцизного податку) за рік, що передує звітному.

Рядок 06.3.8 заповнюється з урахування норм пп. 140.1.7 Податкового кодексу, у якому регулюється порядок формування витрат на відрядження.

Рядки 06.3.9.1 АМ, 06.3.9.2 АМ та 06.3.10 АМ мають посилання на додаток АМ відповідно до якого формується сума амортизації та витрат на ремонт основних засобів, які використовуються у діяльності пов'язаній зі збутом. Відповідність рядків додатків наведено у табл. 9.

Таблиця 9.-Відповідність рядків додатків АМ і ВЗ при відображення в декларації витрат на збут

| | | | |
|-------|------------|----------------|----------|
| № п/п | Додаток ВЗ | Рядки додатків | Примітки |
|-------|------------|----------------|----------|

| | | | |
|----|------------|--|---|
| 1. | 06.3.9.1AM | Додаток АМ Таблиця 1 Графа 9, рядок A15 | переносимо лише ту частину загальної суми амортизації основних засобів, що відображається в складі витрат на збут |
| 2. | 06.3.9.2AM | Додаток АМ Таблиця 3 Графа 8, рядок 1 | переносимо лише ту частину суми витрат на ремонт та поліпшення основних засобів, що включається до витрат на збут |

Таким чином, розглянуті в статті особливості відображення операційних та інших витрат дадуть можливість спеціалістам правильно відображати їх в декларації та не допускати помилок, в наслідок яких можуть бути штрафні санкції[5]. Сподіваємося, що наведена інформація буде корисною та полегшить процес складання декларації з податку на прибуток підприємства.

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України: чинне законодавство станом на 10 грудня 2010 року: (Відповідає офіц.текстові) - К.: Алерта; Центр учбової літератури, 2011. – 488 с.
2. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / кол. авторів [заг. редакція, М. Я Азарова]. - К. : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. – 2389 с.
3. Офіційний вісник України N 25 від 11.04.2011, ст. 1034/Наказ ДПАУ “Про затвердження форми декларації про прибуток підприємства й Порядку її складання” від 28.02.2011 № 114.
4. Селіверстова І.О.. Звітність підприємств як елемент фінансової складової економічної безпеки підприємства /І.О.Селіверстова, О.Ю. Лашенко// Проблеми підвищення ефективності інфраструктури: - 2008. – №19. - С.256-261.
5. Лашенко О.Ю. Податкова безпека як частина фінансової в загальному розвитку підприємства /І.О.Селіверстова, О.Ю. Лашенко// Проблеми системного підходу в економіці. – 2009. – №30. - С.104-114.

УДК 658:502.35

Овсяннікова Н.В.

ОСОБЛИВОСТІ МЕНЕДЖМЕНТУ ПРИРОДООХОРОННИХ ТЕРИТОРІЙ

Розглянуто особливості менеджменту природоохоронних територій із інтенсивним рекреаційним природокористуванням.

Ключові слова: природокористування, менеджмент природоохоронних територій, рекреаційний потенціал.

Рассмотрены особенности управления природоохранными территориями в условиях их интенсивного рекреационного природопользования.

Ключевые слова: природопользование, менеджмент природоохранных территорий, рекреационный потенциал.

The features of management nature protection territories are considered in the conditions of their intensive rekreacionnogo prirodopol'zovaniya.

Key words: recreation services, recreation potential, management of the enterprises of national natural fund

Постановка проблеми. Розширення системи природоохоронних територій за рахунок територій поліфункціонального призначення зумовлює необхідність вирішення завдань їх збереження, раціонального використання і