

УДК 657.4

Шестерняк М. М.,*аспірантка кафедри аудиту, ревізії та контролінгу Тернопільського національного економічного університету*

ДО ПИТАННЯ ПОРЯДКУ РОЗПОДІЛУ ВИТРАТ У ФІНАНСОВОМУ ОБЛІКУ ТА ПОДАТКОВИХ РОЗРАХУНКАХ

Встановлено та узагальнено основні відмінності у порядку визнання витрат у фінансовому обліку та податкових розрахунках. Представлено класифікацію витрат відповідно до Податкового кодексу України з урахуванням специфіки їх відображення.

Ключові слова: розподіл витрат, фінансовий облік, податкові розрахунки, П(С)БО, ПКУ, класифікація витрат.

Установлены и обобщены основные отличия в порядке признания расходов в финансовом учете и налоговых расчетах. Представлена классификация расходов в соответствии с Налоговым кодексом Украины с учетом специфики их отображения.

Ключевые слова: распределение расходов, финансовый учет, налоговые расчеты, П(С)БУ, НКУ, классификация расходов.

Basic differences are set and generalized in the order of confession of charges in a financial account and tax calculations. Classification of charges is presented in accordance with the Internal revenue code of Ukraine taking into account the specific of their reflection.

Keywords: allocation of charges, financial account, tax calculations, P(S)RK, IRCU, classification of charges.

Постановка проблеми. Проблемні питання повноти та своєчасності відображення витрат у системі обліку викликають дискусії не тільки в науковому світі. Раціональний підхід до розподілу витрат сприяє створенню оперативної та якісної інформаційної бази не лише для облікових працівників та управлінського персоналу підприємств, а й для зовнішніх користувачів. З прийняттям Податкового кодексу України у визнанні витрат відбулося багато змін. При цьому має місце зближення фінансового обліку та податкових розрахунків. Однак, як показує практика, повного поєднання між фінансовим та податковим обліком немає. Відповідно, проблемним питанням щодо обліку витрат є відмінності між фінансовим обліком та паралельним його здійсненням у податкових розрахунках, що особливо актуально в сучасний період.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми обліку витрат розглядають у своїх працях такі відомі вчені-економісти як: Ф. Ф. Бутинець, М. Т. Білуха, О. С. Бородкін, Б. І. Валуєв, С. Ф. Голлов, З. В. Гуцайлюк, В. А. Дерій, З. В. Задорожний, В. С. Леня, М. С. Пушкар, В. В. Сопко, Л. К. Сук, Н. М. Ткаченко, М. Г. Чумаченко, Б. Ф. Усач та інші. Незважаючи на значні здобутки у дослідженнях цих вчених, низка питань за сучасних умов економічних перетворень потребує подальшого вирішення. Станом на сьогодні, наприклад, залишається актуальним питання порядку розподілу витрат у фінансовому обліку та податкових розрахунках.

Мета і завдання дослідження. Основною метою статті є з'ясування основних розбіжностей у порядку визнання витрат у фінансовому обліку та податкових розрахунках відповідно до П(С)БО 16 "Витрати" і Податкового кодексу України, а також формування класифікації витрат відповідно до податкових змін. Вказана мета визначає зміст дослідження.

Виклад основного матеріалу. Проблеми розподілу витрат у фінансовому обліку та податкових розрахунках виступають предметом дискусій як теоретиків, практиків, так і працівників податкової служби, оскільки цьому сприяють динамічні зміни, що відбулися у 2011 році щодо загальноновиробничих витрат та системи оподаткування.

В Україні облік витрат можна здійснювати за трьома класами рахунків, при цьому можливими є три варіанти його ведення:

- 1) із застосуванням лише класу рахунків 8 "Витрати за елементами" (для малих підприємств);
- 2) із застосуванням рахунків класів 2 "Запаси" і 9 "Витрати діяльності" (тобто за винятком класу рахунків 8);
- 3) із використанням рахунків усіх трьох класів – 2, 8 та 9; [1, с. 148].

Таким чином, суб'єкти господарювання можуть для обліку витрат застосовувати один із вищевказаних варіантів. Однак рішення про обраний клас варто зафіксувати у наказі про облікову політику чи договорі (примітках до договору), оскільки воно впливає на подальший облік витрат господарюючого суб'єкта.

Методологічні засади формування у фінансовому обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності диктує П(С)БО 16 "Витрати". Так, зокрема для обліку витрат важливе

значення має перелік та склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), які відповідно до п. 11 П(С)БО 16 [2] господарюючі суб'єкти встановлюють самостійно. При цьому вказаний пункт визначає, що до виробничої собівартості належать: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені витрати.

Незважаючи на зміни, що відбулися у 2011 році щодо загальновиробничих витрат, ці правила залишаються незмінними. Отже, їх включають до виробничої собівартості як у фінансовому обліку, так і податкових розрахунках, як цього вимагає п. 138.8 ПКУ [3].

Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат (основну та додаткову заробітну плату загальновиробничого персоналу і відрахування на соціальні заходи; витрати на водопостачання для технологічного процесу; витрати на енергозабезпечення технологічного процесу тощо) суб'єкти господарювання відповідно до п. 16 П(С)БО 16 [2] також устанавлюють самостійно.

Потрібно врахувати, що на облік витрат впливає також обрана база розподілу витрат. Так, змінні загальновиробничі витрати розподіляють на кожен об'єкт витрат (рах. № 23 "Виробництво") із використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з "фактичної" потужності звітнього періоду. Постійні витрати – на кожен об'єкт витрат із використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) за "нормальною" потужністю. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включають до складу "собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг" (рах. № 90 "Собівартість реалізації") у період їхнього виникнення.

Оскільки для цілей визначення податкової собівартості загальновиробничі витрати теж підлягають розподілу між виробничою собівартістю та собівартістю реалізації, то визначення адекватної бази розподілу є доцільним питанням і для податкових розрахунків.

Як відомо, з 01.04.2011 р. набрав чинності та діє вже протягом півтора року Розділ III "Податок на прибуток підприємств" ПКУ [3], який передбачає зміни у визначенні прибутку до оподаткування. Так, зокрема, такі зміни передбачені щодо складу витрат, які враховують при обчисленні об'єкта оподаткування. Редакція податкового кодексу спрямована на максимальне зближення класифікацій витрат фінансового обліку та податкових розрахунків. Однак, незважаючи на такі спроби, структура витрат у частині формування собівартості продукції, що подає ПКУ, має певні відмінності у порівнянні з фінансовим обліком.

До вступу у дію Розділу III ПКУ [3], валові витрати відображали за правилом першої події, як цього вимагав ЗУ "Про оподаткування прибутку підприємств" [4]. На сьогодні, ПКУ не тільки виключає поняття "валові витрати" та замінює його на "витрати, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування", а й трактує, що відповідно до п. 138.4 "витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітнього періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, надання послуг" та інші витрати визнаються витратами того звітнього періоду, в якому вони здійснюються, з урахуванням окремих особливостей (п. 138.5) [3]. Тобто можна стверджувати, що діє принцип нарахування та відповідності доходів і витрат.

Таким чином, до складу собівартості, відповідно до ПКУ, зараховують усі витрати, які прямо пов'язані із виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг, тоді як у фінансовому обліку, відповідно до П(С)БО 16 "Витрати" [2], у виробничу собівартість включають змінні загальновиробничі і постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Отже, відповідно до правил ПКУ [3], спочатку усі загальновиробничі витрати обліковували у складі "інших витрат" згідно з п. 138.10.1. Ці витрати відразу у період здійснення потрапляли до затрат звітнього періоду. Згодом стало зрозуміло, що формування собівартості у податкових розрахунках відрізняється від правил, які діють у фінансовому обліку. Як наслідок, з 01.08.2011 р. загальновиробничі витрати стають складовою собівартості виготовленої та реалізованої продукції (робіт, послуг).

Окрім цього, як трактує П(С)БО 16, до складу собівартості входять витрати від браку, що складаються із повністю забракованої з технологічних причин продукції [2], а ПКУ передбачає, що фактичну вартість остаточно забракованої продукції не включають до складу витрат платника податку, крім втрат від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів) та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку, у разі реалізації такої продукції [3]. При цьому норми цих втрат (витрат) встановлює КМУ. У випадку, якщо КМУ норми таких втрат не встановлені, то платник податку може самостійно визначити допустимі норми технічно неминучого браку у наказі по підприємству за умови обґрунтування його розміру. Документальним ж підтвердженням витрат є первинна документація, реєстри фінансового обліку, фінансова звітність та інші документи, що пов'язані з нарахуванням і виплатою податків та зборів, як цього вимагає чинне законодавство.

Відмінності у визначенні порядку визнання витрат у фінансовому обліку та податкових розрахунках подано у таблиці 1.

Як видно з табл. 1, здійснюючи розподіл витрат, потрібно обов'язково враховувати, що на відміну від фінансового обліку загальнопромислові витрати у податкових розрахунках визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони здійснюються.

Таблиця 1
Основні розбіжності у порядку визнання витрат у фінансовому обліку та податкових розрахунках відповідно до П(С)БО 16 і ПКУ

№ з/п	Стаття	Фінансовий облік (П(С)БО 16)		Податкові розрахунки (ПКУ)
		Визнання витрат	Списання витрат	
1.	Собівартість реалізованих товарів	Визнають витратами певного періоду водночас із визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені	У момент отримання доходу від реалізації такої продукції	Визнають витрати того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконання робіт, надання послуг
2.	Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг):			
	а) Виробнича собівартість			
	– Прямі матеріальні витрати			
	– Прямі витрати на оплату праці			
	– Інші прямі витрати			
– Загальнопромислові витрати				
б) Нерозподілені постійні загальнопромислові витрати	Відображають у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені	У тому звітному періоді в якому вони були здійснені	Інші витрати (п.138.5 (із змінами від 07.07.20011 р)., 138.10.2 – 138.12, ст.140, ст.141 ПКУ) визнають витратами того звітного періоду, в якому їх здійснюють	
3.				Адміністративні витрати
4.				Витрати за збут
5.				Інші операційні витрати
6.				Фінансові витрати
7.				Інші витрати звичайної діяльності

З метою усунення розбіжностей між фінансовим обліком та податковими розрахунками вступає у дію ЗУ “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України” № 3609-VI від 07.07.2011 р. [5], який вносить зміни до п.138.8 ПКУ [3]. Враховуючи ці зміни, зобразимо схему класифікації цих витрат на рис. 1.

Таким чином, як показує рис. 1, усі витрати, які враховують при обчисленні об'єкта оподаткування, складаються із витрат операційної діяльності та інших витрат. При цьому кожен із вказаних видів витрат має свою розгалужену структуру.

Висновки. Викладене переконливо доводить, що спроба у Податковому кодексі об'єднати “фінансові” та “податкові” витрати не дає стовідсоткового збігу. Отже, з метою уникнення помилок при розподілі витрат у фінансовому обліку та податкових розрахунках, практикам і науковцям потрібно враховувати вищезазначені розбіжності.

Подальші дослідження доцільно здійснювати в напрямі детального вивчення практичного досвіду бухгалтерів та практиків щодо розподілу витрат у фінансовому обліку та податкових розрахунках різних форм власності підприємств, видів економічної діяльності, системи оподаткування, організаційно-правових форм тощо.

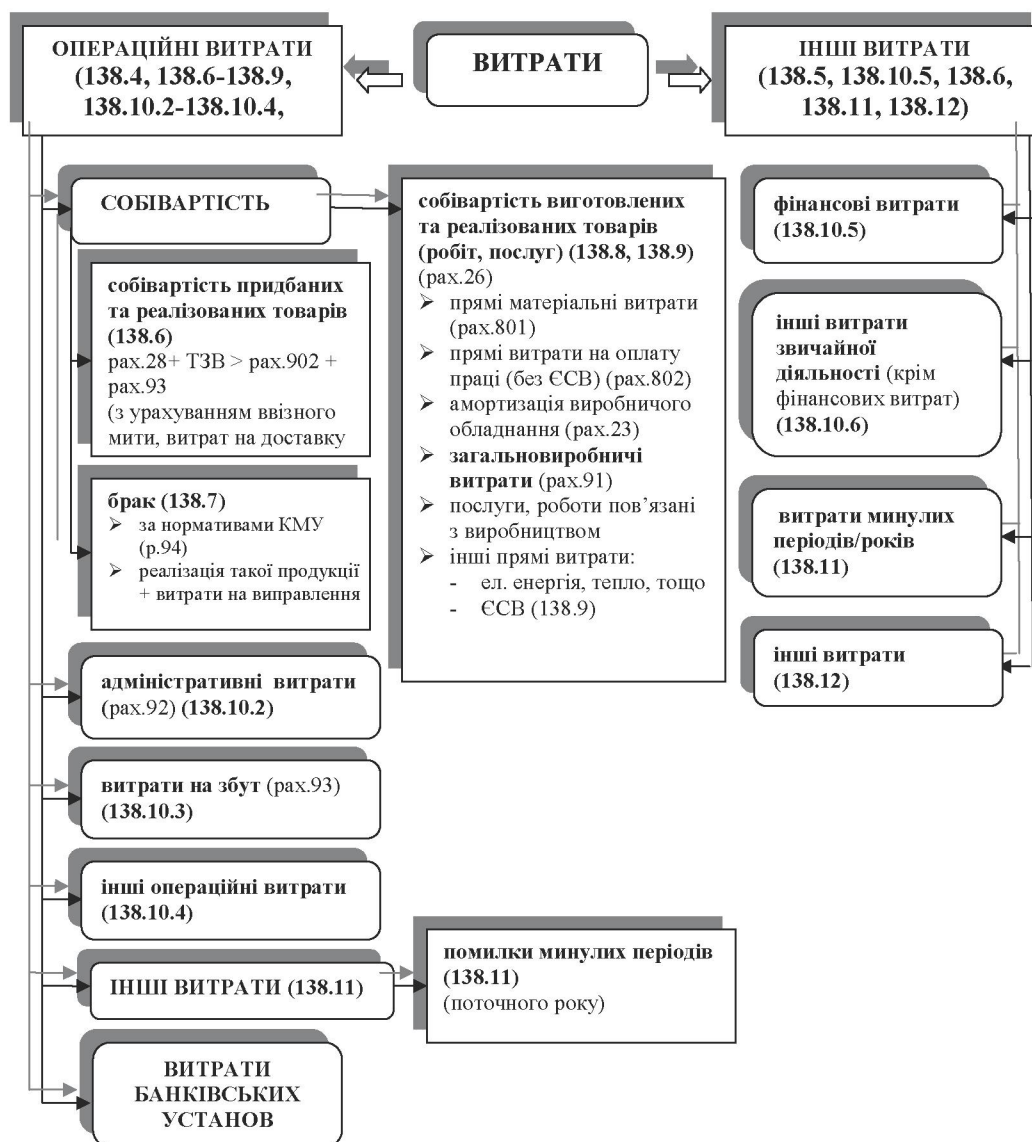


Рис. 1. Схема класифікації витрат відповідно до ПКУ

Література:

1. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю : [монографія] / В. А. Дерій. – Тернопіль : ТНЕУ, "Економічна думка", 2009. – 272 с.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 19.01.2000 р. за № 27/4248 [Електронний ресурс] // Режим доступу до стандарту : <http://www.rada.gov.ua>.
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України, зі змінами та доповненнями, редакція від 19.01.2012 р. [Електронний ресурс] // Режим доступу до кодексу : <http://www.liga.zakon.ua>.
4. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 28.12.1994 р. № 335/94-ВР [Електронний ресурс] // Режим доступу до закону : <http://www.rada.gov.ua>.
5. Закон України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України" № 3609-VI від 07.07.2011 р. № 3609-VI [Електронний ресурс] // Режим доступу до закону : <http://www.rada.gov.ua>.
6. Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві : [монографія] / З. В. Задорожний. – Тернопіль : Економічна думка, 2006. – 336 с.
7. Бухгалтерський фінансовий облік : [підручник] / [за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця]. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 608 с.
8. Організація бухгалтерського обліку : [навчальний посібник] / [за редакцією В. С. Лєня]. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.
9. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики : [монографія] / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2009. – 260 с.
10. Сопко В. В. Бухгалтерський облік у підприємстві / В. В. Сопко. – К. : Техніка, 1995. – 267 с.
11. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : [підручник] – [3-тє вид. допов. і перероб.] / Н. М. Ткаченко. – К. : Алерта, 2008. – 926 с.