

Ірина ОМЕЦІНСЬКА

СТРУКТУРА ВИТРАТ ВІДПОВІДНО ДО ПОДАТКОВОГО ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ЗАКОНОДАВСТВА

Досліджено структуру витрат, яка подана в Податковому кодексі України та Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Визначено змістове наповнення кожного виду витрат. Подані пропозиції з усунення розбіжностей між податковим і бухгалтерським законодавством в частині групування витрат та визначення собівартості продукції (робіт, послуг).

The structure of expenses, which is represented in the Internal revenue code of Ukraine and Statutes (standards) of accounting, is investigated. The semantic filling of every type of expenses is determined. Given suggestions concerning removal of divergences between tax and accounting law in part of grouping of expenses and determination of unit (works, services) cost.

Питання вдосконалення оподаткування підприємств знаходяться завжди в центрі уваги науковців. Особливо це стосується податку на прибуток, за допомогою якого можна регулювати вибір підприємствами правової форми організації бізнесу, шляхів інвестування, напрямків розподілу прибутку тощо.

До 1 квітня 2011 р. порядок розрахунку з бюджетом з податку на прибуток регулювався Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22. 05. 1997 р. № 283/97-ВР. Фінансовий результат, визначений за нормами цього закону, значно відрізнявся від фінансового результату, розрахованого за нормами Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Це вимагало від працівників бухгалтерії окремого ведення податкового та фінансового обліку. У зв'язку з цим постала необхідність у наближенні розрахунку податкового прибутку з обліковим, що б зменшувало на практиці трудовитрати на ведення податкових розрахунків з бюджетом, знижувало б можливість допущення помилок при визначенні сум витрат і доходів підприємства, які є базою для визначення податку на прибуток, підвищувало б контрольованість господарських операцій та знижувало б можливість ухилення від оподаткування.

Прийняття Податкового кодексу України спричинило зміни в порядку розрахунку податку на прибуток і певною мірою узгодило фінансовий результат, визначений за податковим і бухгалтерським законодавством. Однак і надалі залишається ряд суперечностей у визначенні облікового і податкового прибутку.

Питаннями обліку структури витрат, які враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування податком на прибуток, приділяється значна увага вітчизняних науковців. Насамперед, це наукові розробки Ф. Ф. Бутинця, С. Ф. Голова, З. В. Задорожного, М. І. Скрипника, Н. М. Ткаченка та ін. Крім цього, нині чимало дискусій точиться навколо прийнятого Податкового кодексу України.

Метою статті є визначення шляхів зближення структури витрат підприємства, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування податком на прибуток, та витрат, які регулюються нормами положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

З прийняттям в Україні Податкового кодексу (далі – ПКУ) відбулося значне зближення податкового і бухгалтерського обліку. Якщо раніше серед науковців велася запекла дискусія щодо доцільності існування податкового обліку як окремої підсистеми, то нині відпала необхідність у вживанні терміну «податковий облік» і розрахунки з бюджетом за податками можна здійснювати на основі даних бухгалтерського обліку з відповідним коригуванням.

Погоджуємося з Г. І. Клепар, що позитивним моментом на шляху до гармонізації обліку для податкових цілей з теорією бухгалтерського обліку є використання в ПКУ принципу нарахування та відповідності доходів та витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їхнього виникнення, незалежно

від часу надходження і сплати грошей [1, 98]. Такий принцип відмінив раніше діюче правило «першої події», яке у практичній діяльності підприємств спричиняло значні розбіжності між податковим і обліковим прибутком.

Однак у ПКУ і Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) залишається ряд розбіжностей, значну частину яких можна було б уникнути коректно використовуючи понятійний апарат. Зокрема, значною розбіжністю між вищеназваними законодавчо-нормативними документами є структура витрат, які є основою визначення фінансового результату підприємства. На перший погляд, види витрат, які визначено податковим і бухгалтерським законодавством збігаються. У Податковому кодексі України, аналогічно як і в П(С)БО 16, витрати поділені за видами діяльності. Витрати, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, складаються із витрат операційної діяльності та інших витрат. Аналогічні види витрат, звичайно передбачені і П(С)БО, проте їхнє змістове наповнення різниться, що вимагає додаткових затрат часу на групування таких об'єктів обліку з метою визначення прибутку до оподаткування та заповнення Податкової декларації з податку на прибуток підприємства.

Незбігання щодо структури витрат є і в самому Податковому кодексі. Відповідно до ст. 134 ПКУ прибуток визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду.

Судячи з цього визначення, витрати поділяють на собівартість реалізації та інші витрати. Собівартість реалізації не збігається з витратами операційної діяльності, оскільки сюди включають суму витрат банківських установ. Тому, на нашу думку, необхідно узгодити визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток, який наведено у ст. 134, з іншими нормами даного кодексу.

Як уже зазначалось, відповідно до ПКУ витрати, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, складаються із витрат операційної діяльності та інших витрат. Інші витрати включають:

- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати;
- фінансові витрати;
- інші витрати звичайної діяльності.

У П(С)БО 16 «Витрати» виділяють витрати операційної діяльності (собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати), фінансові витрати, інші витрати, надзвичайні витрати (рис. 1).

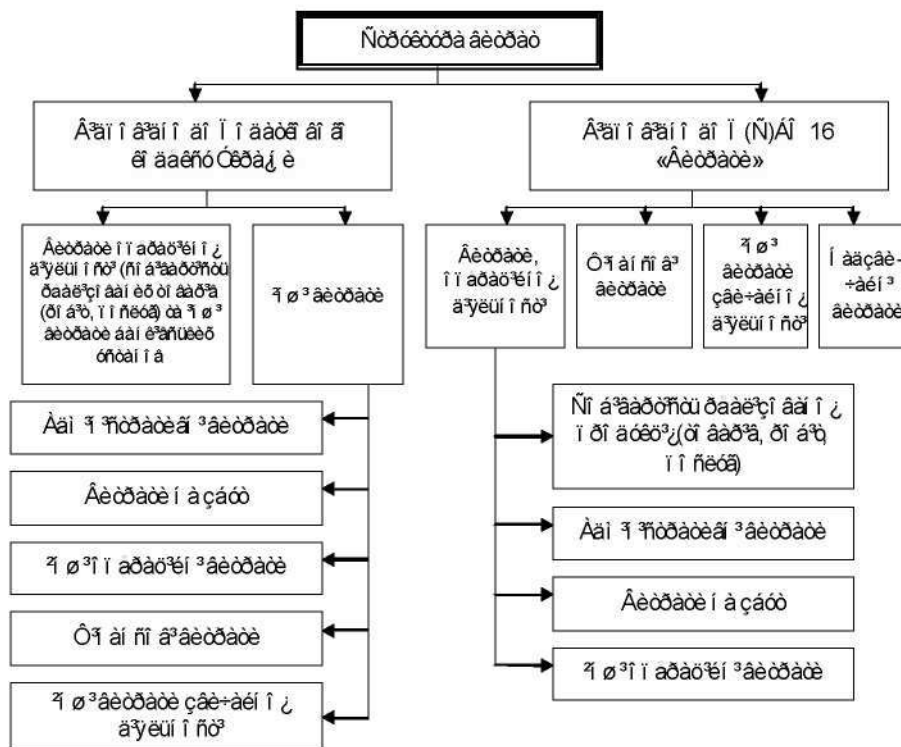


Рис. 1. Структура витрат відповідно до ПКУ та П(С)БО 16 «Витрати»

Як бачимо, у ПКУ не збережено принцип класифікації витрат за видами діяльності, наведений в П(С)БО 16 «Витрати». Якщо в першому нормативному документі адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати є іншими витратами, то в другому – це витрати операційної діяльності. В свою чергу, витрати операційної діяльності в ПКУ фактично збігаються зі собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за даними бухгалтерського законодавства. Не виділено в ПКУ й надзвичайних витрат.

Аналогічно до структури витрат, яка наведена в ПКУ, побудована Податкова декларація з податку на прибуток підприємства. Така ситуація значно утруднює заповнення податкової звітності за даними бухгалтерського обліку. На практиці бухгалтерам доводиться робити перекидання сум витрат операційної діяльності, які є такими відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», в склад інших витрат в Податковій декларації; розбивати по відповідних видах витрат надзвичайні витрати і т. д. Така процедура ускладнюється збіганням назв видів витрат у бухгалтерському і податковому законодавстві з різним змістовим наповненням.

Виникають проблеми й зі статтями витрат, які включаються до кожного з типу витрат за видами діяльності. Структура адміністративних витрат, витрат на збут та фінансових витрат, передбачена в ПКУ, практично не відрізняється від структури таких же витрат, передбачених П(С)БО 16. Однак на практиці проблеми виникають при визначенні інших витрат звичайної діяльності та інших операційні витрат. Наведемо структуру таких витрат на рис. 2 і 3. Як бачимо, структура інших операційних витрат та інших витрат звичайної діяльності за даними ПКУ та П(С)БО 16 «Витрати» суттєво різняться. Це означає, що бухгалтер, маючи залишки за рахунками 94 «Інші витрати операційної діяльності» та 97 «Інші витрати», не може їх включити до рядка 06.4 Податкової декларації з податку на прибуток підприємства «Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати». Для заповнення даного рядка необхідно здійснити спеціальну вибірку за витратами підприємства, що вимагає витрачання додаткового часу на заповнення податкової звітності.

Взагалі незрозумілим є поєднання в одному рядку Податкової декларації інших витрат звичайної діяльності та інших операційних витрат. Якщо в Податковому кодексі ототожнюються витрати операційної діяльності з собівартістю реалізованих товарів (робіт, послуг), то, на нашу думку, взагалі недоцільно виділяти інші операційні витрати як окрему складову інших витрат, тим більше, що вони за змістом не відповідають рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності». Для вирішення цієї проблеми можливі два варіанти:

1) об'єднання в Податковому кодексі України інших операційних витрат та інших витрат звичайної діяльності;

2) приведення норм ПКУ в частині класифікації витрат за видами діяльності у відповідність з нормами П(С)БО 16 «Витрати».

Витрати, які формують собівартість реалізованих товарів (робіт, послуг), відповідно до ПКУ складаються з:

- 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;
- загальновиробничих витрат, які відносяться на собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних із виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;
- інших прямих витрат, у тому числі витрат з придбання електричної енергії (включаючи реактивну) [3].

У вищенаведеному переліку загальновиробничі витрати слід відображати останньою статтею витрат, які формують собівартість реалізованих товарів (робіт, послуг), оскільки вони є непрямими витратами і не можуть міститися перед статтею «інші прямі витрати».

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат. До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати [4].

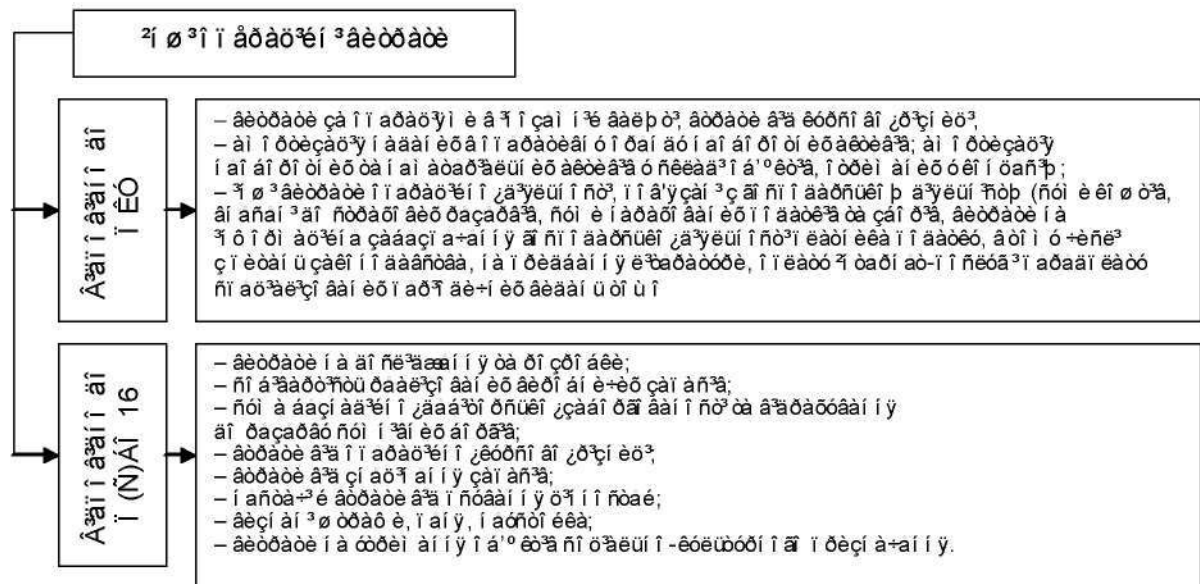
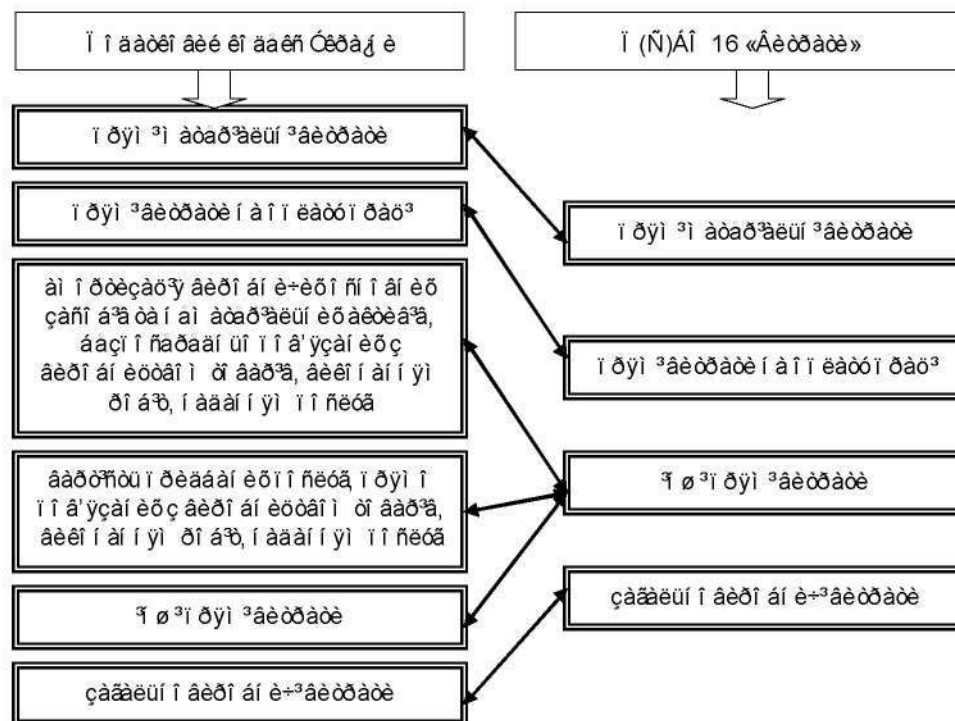


Рис. 2. Структура інших операційних витрат у бухгалтерському та податковому законодавстві



Рис. 3. Структура інших витрат звичайної діяльності в бухгалтерському та податковому законодавстві

Цей перелік статей калькулювання є вужчим, ніж це передбачено в ПКУ (рис. 4), однак вибір статей витрат для формування собівартості продукції (робіт, послуг) є прерогативою самого підприємства, і воно може розширювати їхню кількість залежно від потреб управління. На нашу думку, на практиці для формування собівартості можна використати перелік статей витрат, наведений в ПКУ з урахуванням норм галузевих Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг), що полегшить процес формування податкової звітності.



М. І. Скрипник наголошував, що в разі включення до собівартості загальновиробничих витрат на підприємстві виникатимуть проблеми з розподілом загальновиробничих витрат на змінні та постійні, а також виникає можливість маніпулювання сумою прибутку, розрахованого за методом повного розподілу витрат [5, 155].

Дійсно, на практиці виникають труднощі з поділом загальновиробничих витрат на постійні і змінні, оскільки до 07. 07. 2011 р. більшість підприємств такого поділу не робили у зв'язку з відсутністю адміністративної відповідальності за недостовірність складання фінансової звітності. Через таку ж причину бухгалтери-практики часто необґрунтовано розподіляли такі витрати між видами продукції. Звичайно, відсутність у собівартості продукції загальновиробничих витрат суттєво полегшує процес калькулювання та зменшує можливість маніпулювання сумою витрат підприємства. Однак у цьому є суттєвий недолік, який вплине на господарську діяльність окремих підприємств, що узгоджують величину собівартості продукції (робіт, послуг) та суму прибутку із покупцями (замовниками) (зокрема, будівельні підприємства), а також тих підприємств, що виготовлять товари, ціни на які регулює держава. Невключення в такому випадку до собівартості продукції (робіт, послуг) загальновиробничих витрат суттєво її занижує і може стати причиною збиткової діяльності таких суб'єктів господарювання.

Податковий кодекс України вніс значні зміни в структуру витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування податком на прибуток, та суттєво зблизив величину облікового і податкового прибутку. Однак у ПКУ і П(С)БО залишається ряд розбіжностей, значну частину який можна було б уникнути коректно використовуючи понятійний апарат. Зокрема, незважаючи на те, що види витрат, які визначено податковим і бухгалтерським законодавством збігаються, однак їхнє змістове наповнення

різниться, тому пропонується об'єднання в ПКУ інших операційних витрат та інших витрат звичайної діяльності або приведення у повну відповідність норм ПКУ в частині класифікації витрат за видами діяльності з нормами П(С)БО 16 «Витрати». Крім цього, погоджуємося з нормами ПКУ щодо необхідності включення до собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) як прямих, так і загальновиробничих витрат, хоча така позиція має ряд недоліків: складність поділу загальновиробничих витрат на постійні та змінні, ймовірність необґрунтованого поділу таких витрат між видами продукції (робіт, послуг), можливість маніпулювання сумою витрат.

Література

1. Клепар Г. І. Витрати підприємства в податковому кодексі України та національних Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку: узгодженість та суперечності / Г. І. Клепар // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка». – Спецвип. 33. – Ч. 2. – 2011. – С. 96–100.
2. Озеран А. Проблема узгодження стандартів (правил) бухгалтерського обліку і норм Податкового кодексу у частині загальновиробничих витрат та їх відображення у фінансовій звітності / А. Озеран // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 3. – С. 13–17.
3. Податковий кодекс України від 02. 12. 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31. 12. 1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
5. Скрипник М. І. Облікове відображення витрат для нарахування та сплати податків / М. І. Скрипник // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 3 (57). – С. 153–160.