

ВИТРАТИ ПІДПРИЄМСТВА В ПОДАТКОВОМУ КОДЕКСІ УКРАЇНИ ТА НАЦІОНАЛЬНИХ ПОЛОЖЕННЯХ (СТАНДАРТАХ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: УЗГОДЖЕНІСТЬ ТА СУПЕРЕЧНОСТІ

Клепар Г.І.

У статті проведено порівняльний аналіз Податкового кодексу України та національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в частині визначення витрат для оподаткування прибутку підприємств. Визначено поняття «достовірної оцінки» як однієї з умов визнання витрат. Запропоновано удосконалення класифікації витрат в Податковому кодексі України. Досліджено та проаналізовано склад собівартості реалізованої продукції у національній та міжнародній практиці. Представлено порівняльну характеристику національної, міжнародної та податкової практики щодо обліку собівартості реалізованої продукції.

Ключові слова: витрати, класифікація витрат, принцип нарахування та відповідності доходів і витрат, загальновиробничі витрати, собівартість реалізованої продукції, прибуток.

ВСТУП

Найбільш впливовою статтею, що визначає прибуток підприємства є витрати його діяльності. В Україні визнання, визначення та облік витрат регулюються як законодавчими, так і бухгалтерськими нормами. В результаті чого фінансова та податкова звітність одного й того ж суб'єкта господарювання може містити різні показники результату діяльності. В зв'язку з чим українські вчені економісти виділяли, крім фінансового, управлінського та статистичного обліку, поняття податкового обліку. Введення «податкового обліку» в розряд нормативних економічних дисциплін, затверджених на рівні міністерства освіти і науки України, було додатковим доказом існування розбіжностей в законодавстві та стандартах бухгалтерського обліку. Прийняття та Податкового кодексу України в певній мірі узгодило суперечності між податковою та бухгалтерською практикою обліку, однак, аналіз фінансового стану підприємства на основі податкової звітності, незважаючи на всі зміни в податковому законодавстві, не дасть достовірних результатів.

Проблеми обліку формування фінансового результату та його оподаткування всебічно висвітлювали відомі вітчизняні вчені, серед них М.Т.Білуха, Ф.Ф.Бутинець, Я.П.Квач, М.М.Коцупатрий, Л.Г.Ловінська, О.В.Сторожук, М.Я.Яструбський та інші. В своїх працях вчені висвітлювали, зокрема, проблематику несумісності бухгалтерського та податкового обліку. Однак, дослідження вчених були проведені на основі вже не діючого Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». Введення в дію Податкового кодексу України вносить певні корективи в наукові здобутки вказаних вчених, згладжує в певній мірі

суперечності між бухгалтерською та податковою практикою, залишаючи при цьому місце для подальшої гармонізації законодавства та бухгалтерії щодо оподаткування прибутку підприємств.

Метою дослідження є аналіз Податкового кодексу України, порівняння його положень в частині визначення витрат з національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку з метою узгодження обліку витрат.

Розділ 3 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), що стосується оподаткування прибутку підприємств, застосовується під час розрахунків з бюджетом починаючи з доходів і витрат, що отримані і проведені з 1 квітня 2011 року. Проаналізуємо, яким чином дане нововведення вплине на спрощення процедури оподаткування прибутку підприємств, економію робочого часу бухгалтерів та достовірність відображення фінансового стану підприємств у податковій звітності.

Результати дослідження детально описані в розділах 1 та 2 даної статті.

1 ВИЗНАЧЕННЯ, ВИЗНАННЯ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ В БУХГАЛТЕРСЬКІЙ ТА ПОДАТКОВІЙ ПРАКТИЦІ

На перший погляд, Податковий кодекс України дублює норми національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО), але, критично проаналізувавши дані два нормативи в частині визначення витрат, ми виявили ряд принципових суперечностей (табл. 1).

Таблиця 1 Порівняльна характеристика Податкового кодексу України та національних П(С)БО в частині визначення витрат при розрахунку податку на прибуток

Критерій 1	Податковий кодекс України 2	НП(С)БО 3
Визначення витрат	Сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником) [1, пп. 14.1.27].	Зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) за звітний період [7, п. 4].
Умови визнання витрат	Витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та інших документів, встановлених розділом 2 цього Кодексу [1, п.138.2]. (Розділ 2 п.44.1)	Витрати звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [4, п.6].
Момент визнання витрат	Витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг [1, п.138.4]. Інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені, з урахуванням норм цього Кодексу [1, п. 138.5].	Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які не можна прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені [4, п. 7].
Класифікація витрат	1) витрати операційної діяльності: 1.1) собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг 1.2) витрати банківських установ 2) інші витрати: 2.1) загальновиробничі витрати 2.2) адміністративні витрати 2.3) витрати на збут 2.4) інші операційні витрати 2.5) фінансові витрати 2.6) інші витрати звичайної діяльності 2.7) амортизація 2.8) інші витрати господарської діяльності, до яких розділом 3 ПКУ прямо не встановлено обмежень щодо віднесення до складу витрат [1, ст. 138]	1) операційні витрати, що включаються до собівартості реалізованої продукції: 1.1) собівартість реалізованої продукції (містить в собі розподілені та недорозподілені загальновиробничі витрати); 2) витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг); 2.2) адміністративні витрати; 2.3) витрати на збут; 2.4) інші операційні витрати 3) фінансові витрати; 4) втрати від участі в капіталі; 5) інші витрати звичайної діяльності 6) надзвичайні витрати [4, п. 10-20].
Визначення прибутку	прибуток визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат податкового звітного періоду [1, п.134.1.1]	сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати [7, п.4].

Джерело: складено автором на основі [1],[4],[7].

Як видно з таблиці 1, ПКУ містить більш чітке і конкретизоване формулювання поняття, ніж НП(С)БО. Так, в ПКУ зазначено форми здійснення витрат – грошова, матеріальна, нематеріальна – чого немає в П(С)БО. Умовою визнання витрат в ПКУ є наявність відповідних первинних документів, що дуже коректно

сформульовано з точки зору юриспруденції, в НП(С)БО умовою визнання витрат є можливість достовірної оцінки. При цьому в жодному з Положень не визначено поняття «достовірна оцінка». В підручнику Нашкерської Г.В. зазначено, що оцінка як елемент методу бухгалтерського обліку – це спосіб

грошового вимірювання господарських засобів, зобов'язань та господарських операцій. Грошова оцінка використовується для узагальнення інформації про господарські операції, наявність активів та зобов'язань в облікових книгах та у фінансовій звітності [8, с. 42]. Згідно П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», облікова оцінка – це попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами [5, п.3]. Облікова оцінка може переглядатися, якщо змінюються обставини, на яких базувалася ця оцінка, або отримана додаткова інформація [5, п.6]. Звідси робимо висновок, що достовірна оцінка – це історична собівартість активу скоригована на суму його переоцінки. Отже, бачимо, що визначена в ПКУ умова визнання витрат автоматично виключає можливість віднесення уцінки активів до витратних статей.

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 їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей [6, п.18].

Під час дослідження найбільш принципові суперечності виявлено щодо класифікації та складу витрат діяльності. Перш за все, слід зазначити, що в ПКУ не дано визначень видів діяльності, немає поділу діяльності на звичайну та надзвичайну. Натомість є пункт 14.1.84, згідно з яким: інші терміни для цілей розділу 3 використовуються у значеннях, визначених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та національними і міжнародними положеннями (стандартами) фінансової звітності, положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку [п.14.1.84, 1]. На якісні характеристики фінансової та податкової звітності значною мірою впливає класифікація витрат. Доречна класифікація витрат допомагає: управлінському персоналу оперативніше реагувати на неефективні витрати та запобігати їхньому подальшому виникненню; податковим органам перевіряти доцільність здійснених витрат; іншим користувачам звітності (інвесторам, кредиторам) аналізувати діяльність підприємства у власних цілях. Так в пункті 138.1 статті 138 ПКУ проігноровано норми національних П(С)БО в частині поділу витрат на операційні (основні операційні та інші операційні) та інші витрати звичайної діяльності (фінансові, інвестиційні, інші). Згідно з вище зазначеним пунктом ПКУ, слід розуміти що адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати не є операційними витратами, що операційними витратами діяльності є тільки собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг. На нашу думку, п.138.1 ПКУ слід уточнити і до витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта

оподаткування віднести: витрати основної операційної діяльності (собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг), витрати іншої операційної діяльності (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати), інші витрати (фінансові, інвестиційні, інші витрати звичайної діяльності, надзвичайні витрати).

2 СОБІВАРТІСТЬ РЕАЛІЗОВАНОЇ ПРОДУКЦІЇ В НАЦІОНАЛЬНИХ ПОЛОЖЕННЯХ (СТАНДАРТАХ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТАХ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ПОДАТКОВОМУ КОДЕКСІ УКРАЇНИ

Собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг для цілей розділу 3 ПКУ – 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 положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що застосовуються в частині, яка не суперечить положенням цього розділу [1, п.14.1.228]. В ПКУ товари – це матеріальні та нематеріальні активи, у тому числі земельні ділянки, земельні частки (паї), а також цінні папери та деривативи, що використовуються у будь – яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашення [1, п.14.1.244]. В п.138.8 ПКУ зазначено, що собівартість виготовлених та реалізованих 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 виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг; інших прямих витрат, у тому числі витрат з придбання електричної енергії (включаючи реактивну) [1, п.138.8].

Згідно 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 [4, п.11]. Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні [4, п.16]. До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: прямі матеріальні витрат, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати [4, п.11].

В М(С)БО 2 «Запаси» зазначено, що собівартість запасів повинна включати всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан [3, п.10]. Витрати на придбання запасів складаються з

ціни придбання, ввізного мита та інших податків (окрім тих, що згодом повертаються суб'єктові господарювання податковими органами), а також витрат на транспортування, навантаження і розвантаження та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням будь – якого предмета. Торговельні знижки, інші знижки та інші подібні їм статті вираховуються при визначенні витрат на придбання [3, п.11]. Витрати на переробку запасів охоплюють витрати, прямо пов'язані з одиницями виробництва, наприклад оплата праці виробничого персоналу. Вони також включають систематичний розподіл постійних та змінних виробничих накладних витрат, що виникають при переробці матеріалів у готову продукцію. Постійні виробничі накладні витрати – це ті непрямі витрати на виробництво, які залишаються порівняно незмінними незалежно від обсягу виробництва, серед них амортизація та утримання будівель і обладнання заводу, а також витрати на управління й адміністративні витрати заводу [3, п.12]. Розподіл постійних виробничих накладних витрат та витрат, пов'язаних з переробкою, базується на нормальній потужності виробничого устаткування. Нерозподілені накладні витрати в міжнародній практиці, на відміну від національної, визнаються як витрати того періоду, в якому вони понесені [3, п.13]. Змінні виробничі накладні витрати розподіляються на кожну одиницю виробництва на базі фактичного використання виробничих потужностей [3, п.13]. Згідно з М(С)БО 2 «Запаси», прикладами витрат, які виключаються із собівартості запасів і визнаються як витрати періоду, в якому вони понесені, є [3, п.16]: наднормативні суми відходів матеріалів, оплати праці та інших виробничих витрат; витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для наступного етапу виробництва; адміністративні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього

місцезнаходження та приведенням у теперішній стан; витрати на продаж.

В міжнародній практиці балансова вартість реалізованих запасів повинна визнаватися як витрати періоду, в якому визнається відповідний дохід. Сума будь – якого часткового списання запасів до чистої вартості реалізації та всі втрати запасів повинні визнаватися як витрати періоду, в якому відбувається часткове списання або збиток. Сума будь – якого сторнування будь – якого часткового списання запасів, що виникає в результаті збільшення чистої вартості реалізації, повинна визнаватися як зменшення суми запасів, визнаної як витрата періоду сторнування [3, п.34].

З вище зазначеного випливає, що в податковій практиці загальновиробничі витрати фігурують як окрема стаття витрат. Немає поділу загальновиробничих витрат на постійні і змінні, ці витрати не включаються до собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг шляхом розподілу. Іншими словами, загальновиробничі витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Якщо в бухгалтерському обліку дані витрати будуть віднесені на фінансовий результат в періоді, коли буде визнано дохід від реалізації продукції, то в податковій практиці загальновиробничі витрати списуються на фінансовий результат по факту їх виникнення, незалежно від того, коли буде реалізована дана продукція і чи буде реалізована взагалі. Це досить позитивний момент для підприємств - платників податків, але водночас несе певні ризики щодо наповнення державної казни.

На основі вище наведено відобразимо витрати, що входять до складу собівартості реалізованої продукції згідно П(С)БО 16 «Витрати», М(С)БО 2 «Запаси» та Податкового кодексу України (ПКУ) (табл..2).

Таблиця 2 Порівняльна характеристика собівартості реалізованої продукції в національній, міжнародній та податковій практиці

№ п/п	Витрати, що входять до собівартості реалізованої продукції	П(С)БО 16	М(С)БО 2	ПКУ
1	Прямі матеріальні витрати	+	+	+
2	Прямі витрати на оплату праці	+	+	+
3	Інші прямі витрати (амортизація ОЗ, нематеріальних активів, вартість придбаних послуг, тощо), в т.ч. втррати від технічно неминучого браку та витрати на виправлення такого браку	+	+	+
4	Змінні загальновиробничі запаси	+	+	-
5	Постійні загальновиробничі запаси, в т.ч.:	+	+	-
	а) адміністративні витрати, пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведенням у теперішній стан;	-	+	-
	б) нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей;	+, не вказано межі.	+, в межах діючих норм.	-
	в) оплата простоїв	+, не зазначено з чисті вини	+, в межах діючих норм.	-

Джерело: складено автором на основі [1],[3],[4].

Як видно з таблиці 2, за наявності на підприємстві всіх зазначених в ній витрат собівартість реалізованої продукції розрахована із застосуванням різних положень (П(С)БО 16, М(С)БО 2, ПКУ) буде різною. Крім того, в міжнародній практиці, на противагу національній та податковій практиці, розподілу та включенню до собівартості реалізованої продукції підлягають і адміністративні витрати, а саме та їхня частина, що пов'язана з доставкою запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведенням у теперішній стан.

На нашу думку, аналіз рентабельності продукції (товарів, робіт, послуг) на основі показників податкової звітності не дасть достовірних результатів через відсутність у складі собівартості продукції загальновиробничих витрат.

Нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей за ПКУ входять до складу загальновиробничих витрат в межах норм природного убутку згідно із затвердженими міністерствами та погодженими Міністерством фінансів України нормативами [1, «и» пп. 138.10.1], тоді як в П(С)БО 16 «Витрати» немає жодного обмеження на такі витрати [4, пп.15.9]. Крім того, до різних груп витрат належать витрати на охорону навколишнього середовища: в П(С)БО 16 ці витрати входять до загальновиробничих [4, пп.15.8], в ПКУ – до інших витрат звичайної діяльності [1, «е» пп. 138.10.6]. Іншими словами, згідно НП(С)БО 16 витрати на охорону навколишнього середовища включаються до собівартості реалізованої продукції, згідно ПКУ – ні (отже, визнаються витратами в період їх виникнення)

До квітня 2011 року згідно з Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» до складу валових витрат не включалися витрати пов'язані з стоянкою та паркуванням легкових автомобілів, а також 50% витрат на придбання паливо – мастильних матеріалів для легкових автомобілів та оперативну оренду легкових автомобілів [2, пп.5.4.10]. З початку другого кварталу цього ж року зазначені вище статті витрат включаються до складу витрат, що використовуються при обчисленні оподатковуваного прибутку, в повному обсязі [1, «в» пп.138.10.2].

ВИСНОВКИ

Результатом даного дослідження є виявлення та аналіз розбіжностей між бухгалтерською та податковою практикою визнання та обліку витрат підприємства. Надано також пропозиції щодо узгодження Податкового кодексу України в частині визначення витрат підприємства та національних П(С)БО, що дозволило б спростити процедуру оподаткування прибутку підприємств, сприяло б економії робочого часу бухгалтерського персоналу та достовірному відображенню фінансового стану підприємства у податковій звітності. Усунення суперечностей між податковим законодавством і національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку є метою подальших досліджень в напрямку облікового забезпечення оподаткування прибутку підприємств.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI.
2. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28 грудня 1994 року № 334/94-ВР (недіючий).
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси».
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28 травня 1999 р. № 392/3685.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. 87.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87.
8. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 464с.