

ВІДОБРАЖЕННЯ ВИТРАТ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ТА ПОДАТКОВОМУ ОБЛІКУ

Розглянуто порядок відображення витрат згідно вимог національних стандартів бухгалтерського обліку та Податкового кодексу України, проведена порівняльна характеристика

Постановка проблеми. В ринкових умовах головною метою діяльності підприємства є отримання прибутку, забезпечення якої має надати чітко налагоджена інформаційна облікова система, до якої в свою чергу висовуються нові вимоги та завдання. Діючі системи обліку, що застосовуються вітчизняними підприємствами, практично не забезпечують потреб управління. Однією з основних проблем управління, що пов'язана з сучасним станом обліку, є недостатність оперативності надходження інформації про витрати. Витрати на виробництво є одним із центральних об'єктів обліку підприємства, оскільки потребують постійного контролю з боку управлінського персоналу. В Україні визнання, визначення та облік витрат регулюються як законодавчими, так і бухгалтерськими нормами. Прийняття Податкового кодексу України в певній мірі узгодило суперечності між податковим та бухгалтерським обліком, однак, аналіз фінансового стану підприємства на основі податкової звітності, незважаючи на всі зміни в податковому законодавстві, не дасть достовірних результатів.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питанням теорії й методології обліку витрат на виробництво присвятили роботи багатьох вчених, таких як: О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, З.В. Гуцайлюк, Г.Г. Кірейцев, Я.Д. Крупка, В.Г. Линник, Б.М. Литвин, Ю.Я. Литвин, Л.В. Нападовська, М.С. Пушкар, В.С. Рудницький, В.В. Сопко, та інші; зарубіжні дослідники: К. Друрі, Р. Ентоні, В.Ф. Палій, Ч.Т. Хорнгрен, А. Яругова та інші.

Зі вступом України до Світової організації торгівлі спостерігається підвищення та нагнітання конкурентної боротьби у ринкових відносинах практично всіх без винятку галузей народного господарства. В умовах жорсткої конкуренції господарюючі суб'єкти прагнуть надійно закріпити за собою ринки збуту. Така ситуація потребує пошуку шляхів оптимізації затрат всіх без винятку господарських операцій з одночасним контролем за збереженням, та інколи навіть підвищенням, якісних характеристик продукції, робіт та послуг. При цьому 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.

Мета дослідження – проведення аналізу існуючих положень бухгалтерського обліку та податкового законодавства з питань відображення та визнання витрат з метою узгодження обліку витрат та підвищення ефективності управління виробництвом.

Викладення основного матеріалу дослідження. Головним об'єктом аналізу в процесі управління є витрати. Тому класифікація витрат дуже важлива для розуміння того, як ними управляти. Управляти витратами нас вчить управлінський облік. Для того, щоб ефективно управляти підприємством перш за все, ми повинні визначитись з суттю витрат.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та розкриття її у фінансовій звітності визначає П(С)БО 16 "Витрати". Відповідно до статей П(С)БО 16 витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Витратами 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. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені [1].

Визначення суті витрат дається в п. 3 П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" та в п. 4 П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати": витрати – 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 [2, 3].

Згідно п. 14.1.27 Податкового кодексу України, витрати – 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) [4].

Тобто, з одного боку, на перший погляд Податковий кодекс за своїм змістом щодо визнання витрат майже дублює П(С)БО, однак в Податковому кодексі це визначення більш розширене за рахунок відображення виміру витрат.

У відповідності до п. 11 П(С)БО 16 "Витрати" та п. 17 П(С)БО 30 "Біологічні активи", 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 [1, 5].

В той же час п. 138.8. Податкового кодексу визначено, 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;
- 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 з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;

– інших прямих витрат, у тому числі витрат з придбання електричної енергії (включаючи реактивну) [4].

У п. 4 П(С)БО 16 "Витрати" зазначено: "Непрямі витрати – витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом" [1]. Але поняття "економічно доцільний шлях" цим нормативним документом не роз'яснюється. Різні тлумачення щодо даного поняття даються в періодичних спеціалізованих виданнях, де фахівці схиляються до зв'язку витрат із певним видом продукції (робіт, послуг). Виходячи з цього, до непрямих витрат відносяться: 1) транспортно-заготівельні витрати; 2) загальновиробничі витрати; 3) адміністративні витрати; 4) витрати на збут тощо.

У відповідності до положень бухгалтерського обліку у формуванні виробничої собівартості сільськогосподарської продукції беруть участь лише транспортно-заготівельні витрати (у складі вартості запасів) та загальновиробничі витрати. Що стосується адміністративних витрат, витрат на збут, то ці витрати у фінансовому обліку не розподіляються та не включаються до виробничої собівартості, а загальною сумою відносяться на витрати звітного періоду. Але в системі управлінського обліку, що включає планування та контроль витрат, аналіз прибутковості кожного виду продукції, розробка та обґрунтування методики розподілу цих витрат має важливе значення.

Згідно з п. 16 П(С)БО 16 [1] загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні. Перелік і склад постійних і змінних загальновиробничих витрат встановлюється підприємством самостійно. Так, до постійних витрат можна віднести: амортизацію основних засобів загальновиробничого призначення; заробітну плату управлінському персоналу галузей за окладами, відрахування на соціальні заходи, витрати на опалення та ін. До змінних загальновиробничих витрат можна віднести: додаткову заробітну плату загальновиробничим працівникам, що нараховується за одержану продукцію (роботи) і відрахування на соціальні заходи; витрати матеріалів; витрати на ремонт та утримання основних засобів загальновиробничого призначення, витрати на відрядження загальновиробничого персоналу, витрати на охорону праці та ін. [1].

В П(С)БО 16 [1] не розкривається процедура розподілу загальновиробничих витрат між окремими об'єктами, але в П(С)БО 30 [5] зазначається, що загальновиробничі витрати рослинництва і тваринництва розподіляються в кінці звітного (календарного) року на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу, установленої підприємством. Тому підприємство самостійно має визначати ту базу розподілу, яка дозволяє найбільш обґрунтовано розподілити суму загальновиробничих витрат.

Але, хоча підприємствам і надана самостійність у виборі методу, при цьому відсутні будь-які пропозиції щодо визначення та обґрунтування коефіцієнтів, що мають бути базою розподілу загальновиробничих витрат.

Правила бухгалтерського обліку й надалі залишаються незмінними, облік на підприємстві повинен забезпечити визначення структури виробничої собівартості й для цілей оподаткування. Згідно з п. 138.10 статті 138 Податкового кодексу України до внесення останніх змін до виробничої собівартості не відносились загальновиробничі витрати (ні постійні, ні змінні), вони включалися до "інших витрат" за умови належного документального

підтвердження [4]. Це положення аж ніяк не відповідало вимогам П(С)БО та суперечило самої суті ефективності управління витратами з метою обґрунтованого ціноутворення.

Однак, підпункт 138.10.1 пункту 138.10 статті 138 виключено на підставі Закону N 3609-VI від 07.07.2011 р.

В той же час в пункті 138.1 статті 138 Податкового кодексу проігноровано норми 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 Податкового кодексу, слід розуміти що адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати не є операційними витратами, а операційними витратами діяльності є тільки собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг.

Також в Податковому кодексі не дано визначень видів діяльності, немає поділу діяльності на звичайну та надзвичайну.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Метою прийняття Податкового кодексу було максимальне наближення бухгалтерського і податкового обліку. Однак детальне вивчення законодавчих нормативних актів щодо відображення витрат призвело до виявлення ряду розбіжностей між бухгалтерською та податковою практикою визнання та обліку витрат підприємства. На нашу думку в подальшому слід уточнити пункти ст. 138 Податкового кодексу щодо класифікації витрат за видами діяльності та поділу витрат на операційні та інші витрати звичайної діяльності у відповідності до П(С)БО.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 318.
4. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790.

САВЧЕНКО Роман Олександрович – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку Житомирського національного агроекологічного університету.

ПОГОСОВА Алла Валер'янівна – асистент кафедри бухгалтерського обліку Житомирського національного агроекологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 11.01.12 р.