



ОСНОВНІ ПРИНЦИПИ ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ І ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ З МЕТОЮ ВИЗНАЧЕННЯ ОБ'ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК

Назарова Г.Б.,

к.е.н., доцент, кафедра аудиту та оподаткування, Кіровоградський національний технічний університет

- Д У статті досліджено основні принципи формування доходів і витрат від операційної діяльності, інших доходів і витрат підприємств – платників податку на прибуток. Проаналізовано структуру доходів і витрат та порядок їх визначення на підставі даних бухгалтерського обліку.
- К Дохід від операційної діяльності, витрати від операційної діяльності, інший дохід, інші витрати, облік, об'єкт оподаткування, податок на прибуток.

ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ ФОРМИРОВАНИЯ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ПРЕДПРИЯТИЙ С ЦЕЛЬЮ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ОБЪЕКТА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НАЛОГОМ НА ПРИБЫЛЬ

Назарова Г.Б.,

к.э.н., доцент, кафедра аудита и налогообложения, Кировоградский национальный технический университет

- Д В статье исследованы основные принципы формирования доходов и расходов от операционной деятельности, прочих доходов и расходов предприятий – плательщиков налога на прибыль. Проанализирована структура доходов и расходов, порядок их определения на основании данных бухгалтерского учета.
- К Доход от операционной деятельности, затраты от операционной деятельности, прочий доход, прочие затраты, учет, объект налогообложения, налог на прибыль.

BASIC PRINCIPLES OF INCOME AND EXPENSES CREATION AT ENTERPRISE TO DETERMINE OBJECT OF TAXATION UNDER INCOME TAX

Nazarova G.B.,

PhD, Associate Professor, Department of Audit and Taxation, Kirovograd National Technical University

- Д Main principles of income and expenses from operations, other income and expenses of enterprises – income tax payers are summarized. Structure of income and expenses, the way of their creation on basis of accounting data is presented.
- К Operating income, expenses from operations, other income, other expenses, accounting, object of taxation, income tax.

Постановка проблеми

Важливими складовими елементами при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток виступають доходи і витрати. Принципи визнання доходів і витрат платників податку на прибуток, які викладені в розділі III Податкового кодексу, наближені до принципів визнання доходів і витрат підприємства відповідно до вимог Положень (стандартів) бухгалтерського обліку 15 «Доходи» і 16 «Витрати». Поряд з цим залишилися невизначені щодо структури та механізму розрахунку доходів і витрат, які, у свою чергу, формують тимчасові та постійні різниці між показниками податкового і бухгалтерського обліку.

Мета статті

Визначення основних принципів формування доходів і витрат від операційної діяльності, інших доходів та інших витрат, встановлення структури доходів і витрат з метою розроблення порядку формування їх даних на підставі бухгалтерського обліку. Великий внесок у розвиток теоретичних,

методичних і прикладних питань визнання понять доходу і витрат зробили вітчизняні вчені Давидов Г. М., Дрозд І. К., Шеремета В. П., а також зарубіжні вчені Ван Бред М., Лоббек Д., Нідлз Б., Соколов Я. В., Хендриксен Е. та ін., проте деякі питання все ще залишаються відкритими. Це стосується розробки механізму формування на підставі даних бухгалтерського обліку показників доходу і витрат з метою оподаткування податком на прибуток.

Виклад основного матеріалу дослідження

Розкриття поняття доходу, методики його оцінки і критеріїв визначеності складає фундаментальну проблему сучасної теорії обліку. Подібно до прибутку, дохід – динамічний процес створення підприємством товарів і послуг за певний проміжок часу [12, с. 284–294; 14, с. 78–88]. Вчені Патон і Літлтон визначають дохід як продукт діяльності підприємства [13, с. 232]. Проте це трактування не визначає величини та момент визнання доходу отриманим, а отже й формування прибутку.

Іноді дохід все ж таки визначається як продукт діяльності, але з застереженням, що продукт повинен покинути підприємство, перш ніж він може бути визнаним доходом. Наприклад, Американська бухгалтерська асоціація (American Association Accounting) у стандарті визначила дохід таким чином: «Дохід – грошовий вираз сукупності продуктів або послуг, переданих підприємством своїм покупцям протягом певного проміжку часу» [9, с. 232–233]. Інший підхід до визначення суті доходу використовується FASB (Financial Accounting Standards Board – Рада з розробки стандартів фінансового обліку): «Дохід – це надходження активів господарюючого суб'єкта або погашення його кредиторської заборгованості (або комбінація того й іншого) внаслідок постачання або виробництва товарів, надання послуг або інших операцій, що є його основною діяльністю» [4]. Але, за твердженням критиків, в останньому визначенні змішана оцінка і прив'язка доходу до процесу його утворення. І хоча даний підхід узгоджується з традиційною практикою обліку, він потребує ретельного розмежування видів надходження активів на такі, що дійсно спричиняють виникнення доходів, і такі, що не призводять до їх збільшення, оскільки зміна активів або кредиторської заборгованості не завжди вказує на виникнення доходу.

Термін «дохід» як облікова категорія, незважаючи на існування його чисельних тлумачень, постійно перебуває в полі зору світової облікової практики. Про це свідчить факт уточнення міжнародного бухгалтерського стандарту 18 «Дохід», який набув чинності з 1 січня 1995 р. В даному стандарті дохід визначається як валове надходження економічних вигод впродовж певного періоду, яке виникає в ході звичайної діяльності підприємства, коли власний капітал підприємства зростає внаслідок цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу [4, с. 295].

В Україні, згідно зі ст. 5 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затвердженого наказом Міністерства фінансів від 29 листопада 1999 р. №290, дохід визначається під час збільшення активу або зменшення зобов'язань, які обумовлюють збільшення власного капіталу (за винятком капіталу за рахунок внесків засновників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена [6]. У п. 8 П(с)БО 15 «Дохід» зазначено, що дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в бухгалтерському обліку за наявності таких умов:

- покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товари, інший актив);

- підприємство не здійснює надалі управління і контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу (виручки) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Вважаємо, що в наведених принципах визнання доходу існує багато неточностей і некоректностей. По-перше, під час передачі ризиків і вигод, пов'язаних з передачею прав власності покупцю, продавець продукції (товарів, інших активів) не може визначити ступінь ризику і вигоди покупця цієї продукції, оскільки йому невідома мета даної покупки. Крім цього, здійснення прав власності, згідно зі ст. 319 Цивільного кодексу України [11], полягає у володінні, користуванні, розпорядженні власником своїм майном на власний розсуд. Тому надалі здійснення управління і контролю за реалізованою продукцією підприємством-продавцем не може логічно розглядатися як уже здійснена передача прав власності на цю продукцію. По-друге, відсутня впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічної вигоди. Згідно зі ст. 1 Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність України», економічна вигода визначається як потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів, що повністю виключає визнання доходу під час здійснення бартерних контрактів [2].

Визнання доходу від надання послуг в бухгалтерському обліку відбувається згідно зі ст. 10 П(с)БО 15 «Дохід» [6] за умови існування таких обставин:

- можливості достовірної оцінки доходу;
- ймовірності надходження економічних вигод від надання послуг;
- можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;
- можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.

Вважаємо, що для визнання доходів від надання послуг відсутня умова передачі прав власності, а саме те, що надана послуга прийнята замовником. Умови визнання доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) в бухгалтерському обліку повинні бути такі:

- сума доходу повинна бути достовірно визначена, і підприємство має право на отримання цього доходу згідно з конкретним договором або підтвердженого іншим чином;

- існує впевненість у тому, що в результаті конкретної операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства (впевненість забезпечена також у разі, коли підприємство одержує оплату у вигляді активу або відсутня невизначеність в отриманні активу);
- право власності (володіння, користування, розпорядження) на продукцію (товар) перейшло від підприємства до покупця або робота прийнята замовником (послуга надана);
- витрати можуть бути достовірно визначені у зв'язку з цією операцією.

Всі перераховані вище критерії справедливі тільки для реалізаційних доходів. Момент визнання – головне питання в обліку доходів [3, с. 401]. Штрафи, пеня, неустойки за порушення договорів, а також відшкодування заподіяних підприємству збитків визнаються в тому звітному періоді, в якому судом винесено рішення про їх стягнення, або відповідний суб'єкт господарювання визнаний боржником. Суми кредиторської заборгованості визнаються доходами того звітного періоду, в якому закінчився термін позовної давності.

Результати структурування доходів підприємств при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток відповідно до положень розділу III Податкового кодексу [5], її схематично представлено на рис. 1. Треба зазначити, що дохід платника податку на прибуток розподілено на дві основні групи:

- перша група – це дохід від операційної діяльності;
- друга група – це інший дохід.

Доходи від операційної діяльності складаються, у першу чергу, з доходів від реалізації товарів, виконаних робіт, наданих послуг.

Інші доходи включають доходи у вигляді дивідендів, отриманих від нерезидентів, від операцій оренди/лізингу, операцій в іноземній валюті, суми штрафів, безповоротної фінансової допомоги, доходи від реалізації необоротних активів тощо, які детально розкрито у ст. 135 Податкового кодексу.

Формування доходів від операційної діяльності платника податку на прибуток здійснюється за принципами:

- **перший принцип** – до складу доходів не включаються суми попередньої (авансової) оплати за товари, роботи, послуги, що отримано від покупців та замовників. Ці суми включаються до складу доходів при реалізації відповідних товарів покупцям, при наданні відповідних послуг та робіт замовникам за принципом нарахування;
- **другий принцип** – доходи платника податку на прибуток повинні бути документально підтверджено;

- **третій принцип** – доходи платника податку на прибуток не можуть бути включені до складу доходів двічі.

Дохід від операційної діяльності визнається в розмірі договірної (контрактної) вартості, але не менше ніж сума компенсації, отримана в будь-якій формі, в тому числі при зменшенні зобов'язань.

Датою отримання доходів від операційної діяльності є звітний податковий період, в якому такі доходи утворилися. Дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар. Здійснення прав власності, відповідно до ст. 319 Цивільного кодексу України № 980-IV від 19 червня 1993 р. [11], полягає у володінні, користуванні, розпорядженні власником своїм майном на власний розсуд. Визнання доходів від надання послуг та виконання робіт здійснюється тільки за датою складання акта або іншого документа, який підтверджує, що робота прийнята замовником (послуга надана).

Дохід від операційної діяльності формується на основі даних аналітичного обліку доходів (субрахунків 701 «Дохід від реалізації готової продукції», 702 «Дохід від реалізації товарів», 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» у кореспонденції субрахунку 791 «Результат операційної діяльності»).

Платник податку на прибуток обов'язково коригує суму доходу у зв'язку зі змінами суми компенсації вартості після продажу товарів (виконання робіт, надання послуг), у тому числі при поверненні проданих товарів. Коригування доходів від операційної діяльності здійснюється на основі даних кредитового обороту субрахунку 704 «Вирахування доходу» у кореспонденції субрахунку 791 «Результат операційної діяльності». Крім того, цим записом відображається отримання виручки за реалізоване майно на підставі договорів комісії, консигнації та інших аналогічних цивільно-правових договорів, що не передбачають передачу прав власності на таке майно і не вважаються доходом платника податку.

Формування показника «Інші доходи» здійснюється на основі даних аналітичного обліку доходів – субрахунків 71 «Інший операційний дохід», 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи».

До складу інших доходів включаються доходи, отримані у вигляді дивідендів, процентів, роялті, володіння борговими вимогами, отриманих від нерезидентів.

Треба зазначити, що пп. 14.1.49 Податкового кодексу розкриває сутність терміна «дивіденди». Під ними розуміють платіж, що здійснюється юридичною особою – емітентом корпоративних прав

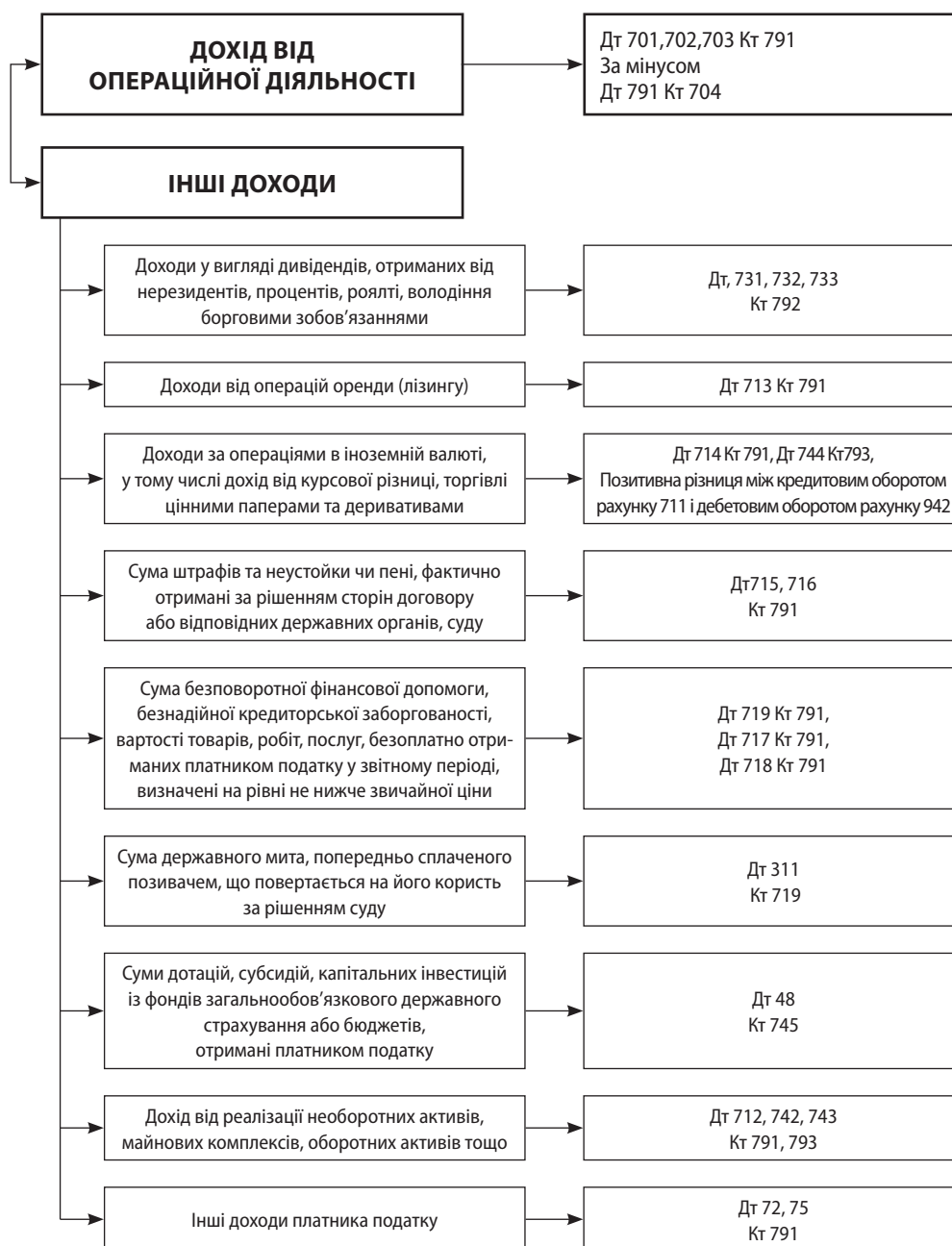


Рис. 1. Структура доходу платника податку на прибуток за звітний період

чи інвестиційних сертифікатів на користь власника таких корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів та інших цінних паперів, що засвідчують право власності інвестора на частку (пай) у майні (активах) емітента у зв'язку з розподілом частини його прибутку, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку. Відповідно до пп. 14.1.225 Податкового кодексу, під «роялті» слід розуміти будь-який платіж, отриманий як винагорода за користування або за надання права на користування будь-яким авторським та суміжним правом. Не вважаються роялті платежі за отримання об'єктів власності у володіння або розпорядження. Формування даних показників здійснюється на основі даних дебетових оборотів 731 «Дивіденди отримані», 732 «Відсотки одержані», 733 «Інші доходи

від фінансових операцій» у кореспонденції субрахунку 792 «Результат фінансових операцій».

Крім того, до складу інших доходів включаються доходи від операцій оренди / лізингу. Дохід від операцій оренди визнається за датою нарахування орендних (лізингових) платежів відповідно до умов укладеного договору. У п.п. 14.1.97 Податкового кодексу розкривається сутність поняття «лізингова (орендна) операція», під якою розуміють господарську операцію (крім операцій з фрахтування (чартеру) морських суден та інших транспортних засобів) фізичної чи юридичної особи (орендодавця), що передбачає надання основних фондів у користування іншим фізичним чи юридичним особам (орендарям) за плату та на визначений строк. Лізингові (орендні) операції здійснюються

у вигляді оперативного лізингу (оренди), фінансового лізингу (оренди), зворотного лізингу (оренди), оренди земельних ділянок та оренди будівель, у тому числі житлових приміщень. У пп. 153.7 розкривається порядок визначення доходів у вигляді лізингових платежів для кожного виду лізингових (орендних) операцій. Формування даного показника здійснюється на основі даних дебетового обороту 713 «Дохід від операційної оренди активів» у кореспонденції субрахунку 791 «Результат операційної діяльності».

Доходи за операціями в іноземній валюті, у тому числі дохід від курсової різниці, торгівлі цінними паперами та деривативами, здійснення банківських операцій та інших операцій з надання фінансових послуг також включаються до складу інших доходів платника податку. Операціями в іноземній валюті вважаються господарські операції, вартість яких визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті. Порядок оподаткування операцій з розрахунками в іноземній валюті відноситься до операцій особливого виду.

Взагалі новий підхід встановлено для формування доходів і витрат при реалізації іноземної валюти. До введення норм Податкового кодексу валовий дохід формувався на загальну суму продажу іноземної валюти, а валові витрати – балансова вартість іноземної валюти. Таким чином, при здійсненні експортних операцій платник податку двічі формував валові доходи, а саме: перший раз – при включенні виручки від реалізації товарів (робіт, послуг), що експортуються; другий раз – при реалізації самої виручки (іноземної валюти), яка надходить від експортерів. За ним платник податку повинен окремо виділити у регістрах бухгалтерського обліку інформацію щодо прибутку або збитку від здійснення таких операцій, як різниця між кредитовим оборотом субрахунку 711 «Дохід від реалізації іноземної валюти» і дебетовим оборотом субрахунку 942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти». Формування доходу здійснюється у розмірі отриманого прибутку – позитивною різницею між доходом від продажу та балансовою вартістю такої валюти або металів. При здійсненні продажу іноземної валюти дохід визнається за датою переходу права власності на іноземну валюту. Такий підхід є більш доцільним і економічно обґрунтованим, оскільки платник податку формує один раз дохід від реалізації товарів (робіт, послуг) на експорт і коригує суму отриманого доходу на курсову різницю, яка виникає при продажу іноземної виручки.

Дохід від курсових різниць за перерахунком заборгованості, вираженої в іноземній валюті, та іноземної валюти, тобто позитивна курсова

різниця, формується на основі даних дебетового обороту субрахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці» у кореспонденції субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» та дебетового обороту субрахунку 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці» у кореспонденції субрахунку 793 «Результат іншої звичайної діяльності».

Порядок визначення доходів за операціями з продажу цінних паперів, деривативів та інших, ніж цінні папери, корпоративних прав визначено у пп. 153.8 Податкового кодексу. Підприємства визначають фінансовий результат кожного виду цінних паперів, фондових та товарних деривативів. Позитивне значення розраховується як різниця між доходом від продажу та витратами на придбання кожного з окремих видів цінних паперів і деривативів (отриманий прибуток) і включається до складу доходу.

Сума штрафів та неустойки чи пені, фактично отримана за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду, відображається також у складі інших доходів платника податку. Дохід від штрафів, пені, неустойки, що нараховується за рішенням сторін або відповідних державних органів, суду, визнається за датою фактичного їх надходження. У даному випадку застосовується касовий метод нарахування доходу, за яким облік доходів здійснюється у момент їх надходження (сплати), а не у момент їх виникнення, що у свою чергу приводить до виникнення тимчасової податкової різниці. Формування даного показника здійснюється на основі даних дебетових оборотів субрахунків 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки», 716 «Відшкодування раніше списаних активів» у кореспонденції субрахунку 791 «Результат операційної діяльності».

При визначенні об'єкта оподаткування діє особливий порядок визначення інших доходів та інших витрат при отриманні поворотної фінансової допомоги від окремих категорій осіб, що надали цю допомогу.

При отриманні безповоротної фінансової допомоги та безоплатних товарів, робіт, послуг інші доходи визнаються за датою фактичного їх отримання. Відповідно до вимог пп. 4.1.263 Податкового кодексу, під безповоротною фінансовою допомогою слід розуміти суму коштів, передану платнику податків згідно з договорами дарування, іншими подібними договорами або без укладання таких договорів; суму безнадійної заборгованості, відшкодованої кредитором позичальником після списання такої безнадійної заборгованості; суму заборгованості одного платника податків перед іншим платником податків, що не

стягнута після закінчення строку позовної давності; основну суму кредиту або депозиту, що надані платнику податків без встановлення строків повернення такої основної суми, за винятком кредитів, наданих під безстрокові облігації, та депозитів до запитання у банківських установах, а також суму процентів, нарахованих на таку основну суму, але не сплачених (списаних); суму процентів, умовно нарахованих на суму поворотної фінансової допомоги, що залишається неповерненою на кінець звітного періоду, у розмірі облікової ставки Національного банку України, розрахованої за кожний день фактичного використання такої поворотної фінансової допомоги. Безповоротна фінансова допомога визначається на рівні не нижче звичайних цін і відразу включається до складу інших доходів. Формування даного показника здійснюється на основі даних дебетових оборотів субрахунку 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості», субрахунку 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів», субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності» у кореспонденції субрахунку 791 «Результат операційної діяльності».

При отриманні поворотної фінансової допомоги формування інших доходів залежить від стану погашення заборгованості. Під поворотною фінансовою допомогою слід розуміти суму коштів, що надійшла платнику податків у користування згідно з договором, які не передбачають нарахування процентів або надання інших видів компенсацій як плати за користування такими коштами, та є обов'язковою до повернення. Поворотна фінансова допомога, що отримана платником податку у звітному податковому періоді та залишена неповерненою на кінець такого звітного періоду, від осіб, що не є платниками цього податку, або осіб, які згідно із законодавством мають пільги з цього податку, у тому числі право застосовувати ставки податку нижчі, ніж установлені, включається до складу іншого доходу. При отриманні суми поворотної фінансової допомоги від засновників доходи не формуються тільки у випадку, коли ця допомога повертається не пізніше 365 календарних днів із дня її отримання. Ця норма взагалі не поширюється на операції з отримання фінансової допомоги між платником податку і його відокремленими підрозділами, що не мають статусу юридичної особи, тобто ці операції не приводять до змін доходів або витрат платника податку. Платник податку збільшує дохід на суму кредиторської заборгованості по рахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», що рахується за даними бухгалтерського обліку на кінець звітного періоду.

В економічній літературі категорії «витрати» і «затрати» в основному використовуються як синоніми, проте з погляду бухгалтерського обліку їх значення різні. Поняття «затрати» застосовується до всього обліку використання ресурсів, у тому числі й на придбання активів, тоді як поняття «витрати» стосується виключно тих ресурсів, які при визначенні прибутку господарюючого суб'єкта за даний період часу порівнюються з доходами.

Визначення понять «витрати» і «затрати», методики їх оцінки і критерії визнання складають фундаментальну проблему сучасної теорії обліку. У вітчизняній практиці бухгалтерського обліку таке розмежування вказаних понять не виконано. Іноді витрати визначаються як несприятливий рух грошових ресурсів, що зменшує прибуток фірми. Проте не будь-який несприятливий рух можна назвати витратами. Акцентуємо, що витрати – це використання або споживання товарів і послуг у процесі отримання доходу [9, с. 241–244].

Інший підхід до визначення суті витрат використовує FASB (Financial Accounting Standards Board – Рада з розробки стандартів фінансового обліку): «Витрати – це вибуття або інше використання активів чи утворення кредиторської заборгованості (або поєднання і того, й іншого) в результаті поставки чи виробництва товарів, надання послуг або виконання інших видів діяльності, що складають основну діяльність підприємства» [4].

За твердженням критиків, у даному визначенні змішується дія витрат із власне витратами і залишається незрозумілим, яке саме вибуття повинне братися до уваги, оскільки існує безліч видів вибуття активів, що мають відношення до основної діяльності підприємства, але які не мають нічого спільного з витратами.

Вважаємо, що питання, які торкаються поняття «витрати», безпосередньо пов'язані з поняттям прибутку. Саме витрати є одним з основних елементів фінансової та податкової звітності і їх визначення – важливий чинник впливу на формування достовірних фінансових результатів.

Що стосується тлумачення даного поняття в нашій країні, то згідно зі ст. 6 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», витратами звітного періоду є 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 [7].

У п. 7 П(С)БО 16 «Витрати» зазначено, що витрати певного періоду визначаються 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.

Нині в бухгалтерському обліку згідно з П(С)БО 16 «Витрати» витрати підприємства, залежно від їх характеру та умов отримання, поділяються лише за видами діяльності і включають витрати від звичайної діяльності (операційної, фінансової, інвестиційної) та витрати від надзвичайної діяльності.

Необхідно підкреслити, що згідно із П(С)БО 16 «Витрати», до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) не включаються витрати адміністративні, на збут та інші операційні, тобто в бухгалтерському обліку формується неповна собівартість.

Питання щодо визначення собівартості залишаються невирішеними і мають дискусійний характер. Існує думка, що облік витрат за неповною собівартістю призводить до її викривлення, а це може суттєво ускладнити ціноутворення [1, с. 149], що вказує на неповну собівартість як на неадекватне поняття за економічним змістом [10, с. 517]. На будь-яких підприємствах вирішення цього питання має важливе значення, тому що ціна реалізації товарів (робіт, послуг) формується на підставі сукупних витрат, а не «виробничої (неповної)» собівартості.

Положенням про державне регулювання цін (тарифів) на продукцію виробничо-технічного призначення, товари народного споживання, роботи і послуги монопольних підприємств [8] передбачений обов'язок надання відповідним органам даних про запланований рівень цін, фактичну собівартість продукції з розшифруванням матеріальних і трудових витрат, обсяги виробництва, запланований і досягнутий розмір прибутків від реалізації продукції, а також про розмір прибутків, рентабельності в цілому по підприємству, пояснювальної записки. Тому для підприємств проблема достовірного формування відповідної інформації, зокрема, собівартості, залишається актуальною і потребує подальшого дослідження.

Структура витрат підприємств при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток відповідно до положень розділу III Податкового кодексу [5] схематично представлено на рис. 2. Треба зазначити, що витрати платника податку на прибуток розподілено на дві основні групи:

- витрати від операційної діяльності;
- інші витрати.

Витрати операційної діяльності складаються, у першу чергу, з собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг з урахуванням витрат для яких встановлено особливий порядок формування.

Витрати від операційної діяльності формуються на основі даних аналітичного обліку витрат (субрахунки 901 «Собівартість реалізованої готової продукції», 902 «Собівартість реалізованих товарів», 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг», 91 «Загальновиробничі витрати» у кореспонденції субрахунку 791 «Результат операційної діяльності»).

Формування витрат операційної діяльності платника податку на прибуток здійснюється за такими принципами:

- **перший принцип** – до складу витрат включаються витрати, що підтверджені первинними документами, у тому числі складеними нерезидентами за правилами інших країн. Якщо в попередні податкові періоди певні витрати не включалися до складу витрат із причин відсутності їх документального підтвердження або припущених помилок, а в поточному періоді відновлено документи або виявлено помилки, відповідні витрати включаються до витрат звітного періоду. Якщо це витрати минулих звітних років, їх відносять до складу інших витрат, а якщо виявлено або підтверджено витрати поточного року – їх відносять до витрат відповідної групи (адміністративних, інших операційних витрат тощо);
- **другий принцип** – витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних послуг, наданих робіт, відповідають визнаним доходам від реалізації товарів (робіт, послуг);
- **третій принцип** – будь-які витрати платника податку на прибуток не можуть бути включені до складу витрат двічі.

Собівартість придбаних та реалізованих товарів формується відповідно до ціни їх придбання з урахуванням ввізного мита і витрат на доставку та витрат на доведення їх до стану, придатного для продажу. Собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг складається з прямих витрат, що пов'язані з виробництвом, а саме: прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, амортизації виробничих основних засобів та нематеріальних активів, загальновиробничих витрат, вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом, інших прямих витрат (у тому числі електричної енергії (включаючи реактивну)).

Прямі витрати обліковують на бухгалтерському рахунку 23 «Виробництво», на якому визначають собівартість виготовлених товарів. Собівартість одиниці реалізованих товарів відповідає

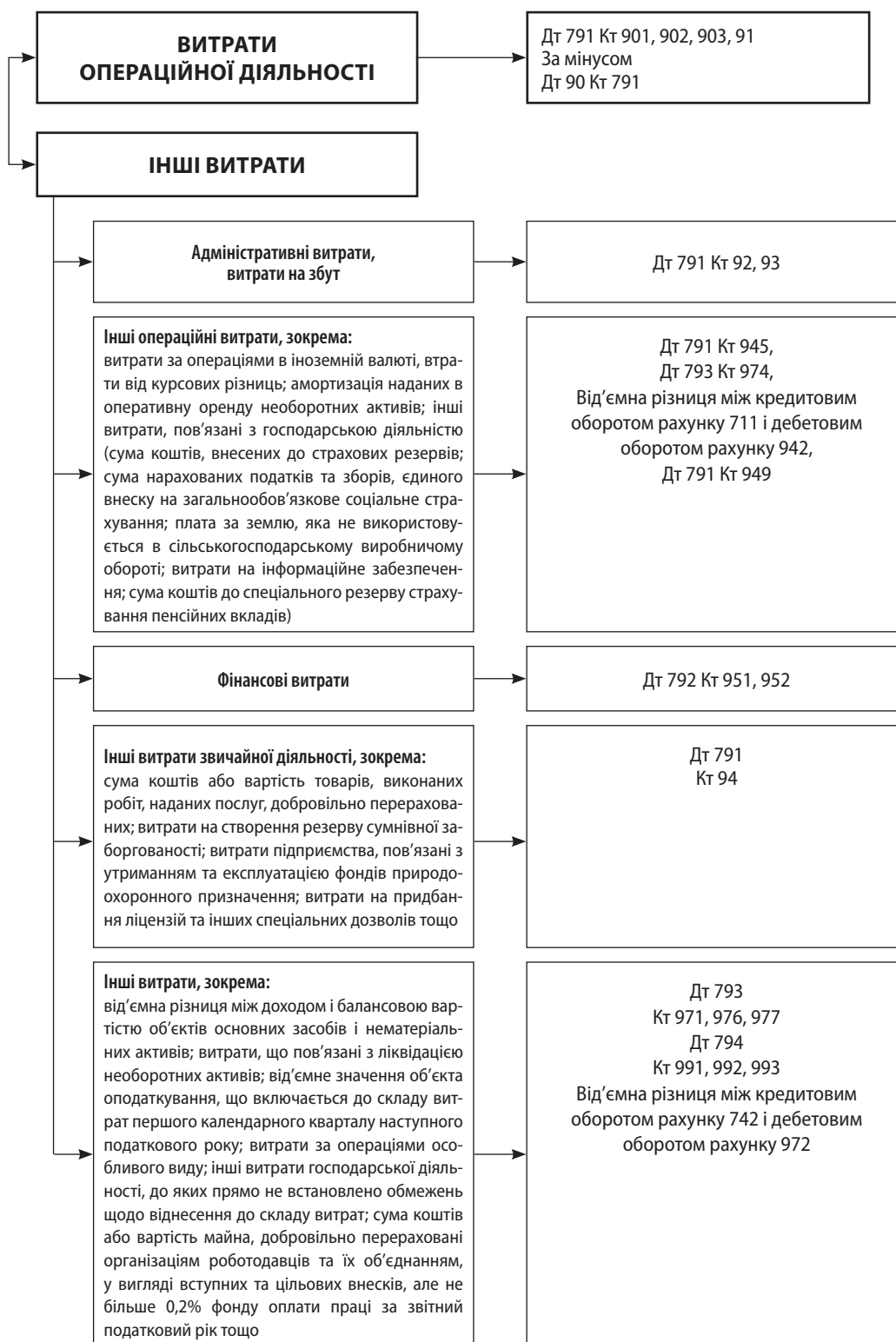


Рис. 2. Структура витрат платника податку на прибуток за звітний період

собівартості одиниці виготовлених товарів, а загальна величина собівартості реалізованих товарів визначається, виходячи з обсягу реалізації.

До загальновиробничих витрат відносять витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням цехів, дільниць, лінійних підрозділів на підприємствах, у яких є поділ на цехи та дільниці. До них відносять витрати на оплату праці та внески на соціальні заходи від заробітної

плати апарату управління цехами (дільницями), на опалення, освітлення, водозабезпечення приміщень цехів (дільниць), амортизацію необоротних активів загальновиробничого призначення. Перелік загальновиробничих витрат відповідає витратам, які в бухгалтерському обліку обліковують на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Оскільки витрати з метою розрахунку оподаткованого прибутку визначають за правилами

бухгалтерського обліку, до складу витрат звітного періоду буде включена не вся сума загальновиборничих витрат, а лише постійні нерозподілені витрати, які безпосередньо списують у дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації», та частина змінних і постійних розподілених витрат (списаних у дебет рахунку 23 «Виробництво»), які відповідають собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

Інші витрати включають адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, фінансові витрати, інші витрати звичайної діяльності.

До адміністративних витрат відносять загальногосподарські витрати, які здійснюються для управління й обслуговування підприємства: витрати на оплату праці та службових відряджень адміністративного персоналу, на утримання необоротних активів загальногосподарського призначення, усі витрати підприємства на послуги зв'язку, аудиторські, юридичні та інші професійні послуги, на оплату банківського обслуговування. Перелік адміністративних витрат відповідає витратам, які в бухгалтерському обліку обліковують на рахунку 92 «Адміністративні витрати» за виключенням витрат на податки і збори.

До витрат на збут включають витрати, пов'язані з реалізацією товарів (робіт, послуг), перелік яких відповідає п. 19 П(С)БО 16 «Витрати» і які обліковують на бухгалтерському рахунку 93 «Витрати на збут», у тому числі в торговельних організаціях.

Склад інших операційних витрат суттєво відрізняється від їх переліку в бухгалтерському обліку, тобто до витрат з метою визначення об'єкта оподаткування включається тільки частина тих витрат, які обліковують на бухгалтерському рахунку 94 «Інші операційні витрати».

По-перше, до інших операційних витрат включаються витрати за операціями в іноземній валюті, втрати від курсової різниці. Формування витрат здійснюється у розмірі отриманого збитку, який представляє собою від'ємну різницю між доходом від продажу та балансовою вартістю такої валюти або металів.

По-друге, до складу інших операційних витрат включається амортизація наданих в оперативну оренду необоротних активів.

По-третє, до цієї групи витрат відносять інші операційні витрати, що пов'язані з господарської діяльністю, а саме: витрати на формування страхового резерву банками та небанківськими фінансовими установами; суми нарахованих податків і зборів, для виробників сільськогосподарської продукції – плата за землю, що не використовується

в сільськогосподарському виробничому обороті, суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, відшкодування Пенсійному фонду витрат на виплату і доставку пенсій за винятком податку на прибуток, податку на додану вартість, податку з доходів фізичних осіб, торгових патентів та пені, штрафів, неустойки; витрати на інформаційне забезпечення (література, періодичні видання, інтернет-послуги).

Фінансові витрати включають відсотки за користування короткостроковими і довгостроковими позиками банків, банківським овердрафтом; відсотки за облігаціями випущеними, виданими векселями; дисконт за облігаціями, амортизацію інших знижок, пов'язаних із позиками; відсотки за фінансову оренду активів. Ці витрати визнаються витратами звітного періоду за винятком тієї частини фінансових витрат, яка капіталізується та включається до вартості такого кваліфікаційного активу згідно з П(С)БО 31 «Фінансові витрати». Фінансові витрати, крім капіталізованих, обліковують у бухгалтерському обліку на рахунку 95 «Фінансові витрати».

Інші витрати не відповідають витратам бухгалтерського обліку, тобто п. 29 П(С)БО 16. До інших витрат віднесено різні благодійні внески та виплати з певними обмеженнями їх розміру; витрати на створення резерву сумнівних боргів для банківських та небанківських фінансових установ; вартість вугілля та вугільних брикетів, безоплатно наданих за переліком професій, що встановлюється Кабінетом Міністрів України; витрати на природоохоронні заходи; витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів на строк до одного року.

Висновки

В даній статті поглиблено уявлення щодо визначення понять доходів і витрат від операційної діяльності та інших доходів та інших витрат з метою оподаткування податком на прибуток. Проведено дослідження нормативного регулювання облікових категорій «дохід» і «витрати» на підставі аналізу чинних міжнародних та національних стандартів обліку. Встановлено недоцільність тлумачення умов визнання цих категорій. Обґрунтовано позицію щодо впровадження методики оцінки доходів і витрат з метою визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток, критеріїв їх визначеності на підставі принципів визначення у міжнародних та національних положеннях (стандартів) бухгалтерського обліку. Доведена структура доходів і витрат платників податку на прибуток. Визначено порядок

формування доходів і витрат з метою визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток на підставі даних бухгалтерського обліку. Поряд із цим визначено напрями зближення податкового та бухгалтерського обліку, що потребують свого подальшого теоретичного та прикладного

вивчення. Подальші дослідження доцільно вести у напрямку розробки конкретних пропозицій стосовно поєднання принципів бухгалтерського та податкового обліку, розробки методичних вказівок щодо порядку формування об'єкта оподаткування податком на прибуток.

1. Давидов Ю. Г. Передумови удосконалення обліку й контролю непрямих витрат на підприємствах харчової промисловості / Ю. Г. Давидов // Наукові праці Кіровоградського державного технічного університету. Економічні науки. Ч. I. – Вип. 4. – Кіровоград: КДТУ, 2003. – С. 148–156.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу до докум.: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
3. Международные стандарты финансовой отчетности. Комитет по международным стандартам финансовой отчетности / пер. с англ.. В.И. Тарусин; ред. коллегия: А. С. Бакаев, Л. В. Горбатова, Т. Б. Крилова и др. – М: Аскери, 1998. – 904 с.
4. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / пер. з англ. за ред. С.Ф. Голова. – К: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 1998. – 736 с.
5. Податковий кодекс від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу до докум.: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затв. Наказом Мініфіну України від 29.11.1999 р. № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до докум.: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. Наказом Мініфіну України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до докум.: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
8. Постанова Кабінету Міністрів України «Про положення про державне регулювання цін (тарифів) на продукцію виробничо-технічного призначення, товари народного споживання, роботи і послуги монопольних утворень» від 22.02.1995 р. № 135 // Збірник постанов Уряду України. – 1995. – № 5. – С. 127
9. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; пер. с англ.; под ред. проф. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
10. Шляхов Є. В. Собівартість продукції – сучасні теоретичні і практичні питання / Є. В. Шляхов // Наукові праці Кіровоградського державного технічного університету. Економічні науки. Ч. I. – Вип. 4. – Кіровоград: КДТУ, 2003. – С. 514–518.
11. Цивільний кодекс України, затв. Президентом України від 16.01.2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу до докум.: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
12. Green David, Jr. An Income Approach to Accounting Theory: Reading and Questions/ Green David Jr., Charles T. Horngren, George H. Sorter. – Englewood Cliffs, N.J.: Prentice Hall, 1964.
13. Paton W.A. An Introduction to Corporate Accounting Standards/ W.A. Paton, A.C. Littleton; American Accounting Association (AAA) – 1940. – № 3. – 47 p.
14. Staubus G. J. Revenue and Revenue accounts/ George J. Staubus. – Accounting Research, July 1956. – (Reprinted in Sidney Davidson).

Дата подання рукопису: 17.09.2012 року.