

ОСНОВНІ ПРИНЦИПИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО І ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ВИЗНАЧЕННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

Постановка проблеми. 31 квітня 2011 р., у зв'язку з набранням чинності III розділу Податкового кодексу - Податок на прибуток підприємств, повністю змінилася методологія визначення оподатковуваного прибутку. Зміни стосуються таких важливих операцій як:

- облік залишків запасів у перехідний період;
- оцінка вибуття запасів;
- можливість переоцінки запасів;
- облік витрат на оплату праці;
- відображення загальноновиробничих витрат у податковому обліку;
- зміни в податковому і бухгалтерському обліку адміністративних витрат, витрат на збут та інших витрат операційної діяльності.

Всі ці операції впливають на формування собівартості продукції, яка складається з прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших витрат, а також змінних загальноновиробничих і постійних розподілених загальноновиробничих витрат.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженню проблеми визначення собівартості продукції присвятили свої праці відомі вчені – економісти: Бандурка О.М., Білуха М.Т., Бойчик І.М., Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Гончаров А.Б., Голов С.Ф., Кузьмінський А.М., Линник В.Г., Петрик А.А., Пінчук Л.Д., Осадчий Ю.І., Савицька Г.В., Сопко В.В., Сук Л.К., Чумаченко М.Г., Шваб Л.І. Проте потребують подальшого вивчення питання основних принципів бухгалтерського і податкового обліку визначення собівартості продукції в перехідний період впровадження Податкового кодексу України.

Формування завдання дослідження. Дослідити, які витрати підприємства повинні визначати податкову собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) на підставі даних бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу. Собівартість реалізованих товарів складається з прямих витрат, тобто витрат безпосередньо (прямо) пов'язаних з виробництвом продукції (робіт, послуг).

Визначення витрат, які відносяться до прямих є складною економічною задачею, яку підприємство вирішує самостійно, аналізуючи бізнес-процеси, які здійснюються на підприємстві.

Кожне підприємство робить це по-своєму. Причому, для бухгалтерського обліку можуть використовуватися одні підходи для культивування собівартості, а з метою ціноутворення – зовсім інші. Для цілей оподаткування собівартість визначається за правилами бухгалтерського обліку, який передбачає, відображення порядку формування собівартості у наказі щодо облікової політики підприємства.

Наказ щодо облікової політики підприємства стане визначальним для певних витрат, які включені до собівартості не тільки в бухгалтерському, але і в податковому обліку. Податковий кодекс України передбачає виділення у складі собівартості наступних статей:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- амортизація виробничих основних засобів та нематеріальних активів безпосередньо пов'язаних з виробництвом;
- вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом;
- інші прямі витрати, у т.ч. витрати на придбання електроенергії (включаючи реактивну).

Собівартість придбаних та реалізованих товарів формується відповідно до ціни їх придбання з урахуванням ввізного мита і витрат на доставку та доведення до стану, придатного для продажу [1].

Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, які оцінюються в порядку, визначеному в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку.

Також, слід зазначити, що собівартість остаточно забракованої продукції не входить до складу витрат платника податків, окрім вартості остаточно забракованої продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів) по технологічним причинам та витрат спрямованих на виправлення технічно неминучого браку у випадку реалізації такої (тобто невиправленої) продукції. Норми втрат і витрат повинні встановлюватися КМУ, якщо ж такі норми не встановлені, то платники податків мають право самостійно визначати такі норми в своїй обліковій політиці.

Не входять до витрат також суми фактичних втрат товарів, крім втрат у межах норм природного убутку чи технічних (виробничих) втрат та витрат із розбалансування природного газу в газорозподільчих мережах, що не перевищують розмір, визначений Кабінетом Міністрів України.

Платники податків – ліцензіати з передачі та/або постачання електричної та/або теплової енергії у звітному податковому періоді до собівартості реалізації електричної та/або теплової енергії, надання послуг з передачі та/або постачання електричної та/або теплової енергії також включають фактично понесені в такому звітному періоді витрати з придбання електричної та/або теплової енергії.

Склад інших прямих витрат не встановлено, але визначено, що до їх складу входять внески на соціальні заходи (тобто обов'язкове і добровільне соціальне і пенсійне страхування), а також плата за оренду земельних і майнових прав.

Для визначення величини собівартості реалізованої продукції (товарів) необхідно встановити метод оцінки вибуття запасів.

Оцінка вибуття запасів відбувається за методами, встановленими в П(С)БО, при цьому для всіх одиниць запасів, які мають одакове призначення і однакові умови використання, використовується лише один із дозволених методів оцінки їх вибуття. Податковий кодекс України не надав платнику податків права змінювати методи оцінки вибуття запасів. Проте змінювати такі методи вибуття запасів має право власник підприємства в наказі щодо облікової політики у тому випадку, коли такі зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності, тому з метою оподаткування таке право у платника податку на прибуток є, тобто податковий облік, відповідно до Податкового кодексу, базується на даних бухгалтерського обліку.

Таким чином, підприємству належить визначити і відобразити в наказі щодо облікової політики:

- 1) склад матеріальних, енергетичних і інших ресурсів, витрати за якими включаються до складу прямих витрат, визначити норми їх витрат в натуральному виразі та норми втрат;
- 2) склад витрат, які входять до витрат на придбання, доставку та приведення ресурсів до стану, придатного для використання;
- 3) перелік об'єктів основних засобів та нематеріальних активів, які використовуються для виробництва, визначити їх вартість, яка належить амортизації, норми та методи амортизації;
- 4) перелік посад, професій, робіт, оплата яких безпосередньо відноситься на витрати виробництва;
- 5) склад, так званих, робіт (послуг) виробничого характеру і склад інших прямих витрат;
- 6) методи оцінки вибуття запасів для кожного їх виду.

Звичайно, все це вже визначено в обліковій політиці підприємства. Але скоріше за все перехід на оподаткування бухгалтерського прибутку потребує змін облікової політики.

Платник податку буде зацікавлений в збільшенні суми витрат, які входять до складу витрат, безпосередньо не пов'язаних з реалізацією, тобто «інших витрат», і відповідно в скороченні витрат, які входять в собівартість реалізації, а до цього накопичуються в залишках сировини, товарів, незавершеного виробництва.

До складу інших непрямих витрат входять:

- загальновиробничі витрати. Згідно до пп. 138.10.1 Податкового кодексу до загальновиробничих витрат відносяться:

а) витрати на управління виробництвом (оплата праці працівників апарату управління цехами, дільницями відповідно до законодавства тощо; внески на соціальні заходи, та медичне страхування працівників апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);

б) амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;

в) амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;

г) витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, оперативну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

г) витрати на вдосконалення технології та організації виробництва (оплата праці та внески на соціальні заходи, визначені статтею 143 Податкового кодексу, працівників, зайнятих удосконаленням технології та організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, придбаних комплектувальних виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій);

д) витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інші послуги з утримання виробничих приміщень;

е) витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; внески на соціальні заходи; медичне страхування робітників та працівників апарату управління виробництвом відповідно до законодавства; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);

є) витрати на охорону праці, техніку безпеки, понесені відповідно до законодавства;

ж) суми витрат, пов'язаних із підтвердженням відповідності продукції, систем якості, систем управління якістю, екологічного управління довкіллям, персоналу, встановленим вимогам відповідно до Закону України "Про підтвердження відповідності";

з) суми витрат, пов'язаних з розвідкою /дорозвідкою та облаштуванням нафтових та газових родовищ (за винятком витрат на спорудження будь-яких свердловин, що використовуються для розробки нафтових та газових родовищ, понесених з моменту зарахування таких свердловин до експлуатаційного фонду, а також інших витрат, пов'язаних з придбанням/виготовленням основних засобів, які підлягають амортизації);

и) інші загальновиробничі витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади); нестачі незавершеного виробництва, нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах у межах норм природного убутку згідно із затвердженими галузевими міністерствами та погодженими Міністерством фінансів України нормативами;

- адміністративні витрати. Згідно до пп. 138.10.2 Податкового кодексу адміністративні витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

а) загальні корпоративні витрати, в тому числі організаційні витрати, витрати на проведення річних та інших зборів органів управління, представницькі витрати;

б) витрати на службові відрядження й утримання апарату управління підприємством (у тому числі витрати на оплату праці адміністративного апарату) та іншого загальногосподарського персоналу;

в) витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського використання (операційна оренда (у тому числі оренда легкових автомобілів), придбання пально-мастильних матеріалів, стоянка, паркування легкових автомобілів, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);

г) винагороди за консультаційні, інформаційні, аудиторські та інші послуги, що отримує платник податку для забезпечення господарської діяльності;

г) витрати на оплату послуг зв'язку (пошта, телеграф, телефон, телекс, телефакс, стільниковий зв'язок та інші подібні витрати);

д) амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;

е) витрати на врегулювання спорів у судах;

є) плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;

ж) інші витрати загальногосподарського призначення;

- витрати на збут. Згідно з пп. 138.10.3 Податкового кодексу витрати на збут, які включають витрати, пов'язані з реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг:

а) витрати на пакувальні матеріали для затарювання товарів на складах готової продукції;

б) витрати на ремонт тари;

в) оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;

г) витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг), на передпродажну підготовку товарів;

г) витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;

д) витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, пов'язаних зі збутом товарів, виконанням робіт, наданням послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);

е) витрати на транспортування, перевалку і страхування товарів, транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;

є) витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;

ж) витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів підприємства;

з) інші витрати, пов'язані зі збутом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;

- інші витрати операційної діяльності, зокрема (пп.138.10.4):

а) витрати за операціями в іноземній валюті, втрати від курсової різниці;

б) амортизація наданих в операційну оренду необоротних активів;

в) інші витрати операційної діяльності, пов'язані з господарською діяльністю;

- фінансові витрати, до яких належать витрати на нарахування процентів (за користування кредитами та позиками, за випущеними облігаціями та фінансовою орендою) та інші витрати підприємства в межах норм, встановлених Податковим кодексом, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включені до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку);

- інші витрати звичайної діяльності, не пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг);

- суми коштів або вартість товарів, виконаних робіт, наданих послуг, добровільно перераховані (передані) протягом звітного року в Держбюджет України або бюджети місцевого самоврядування, неприбутковим організаціям; - суми коштів, перерахованих роботодавцям і первинним профспілковим організаціям на культурно-масову,

фізкультурну і оздоровчу роботу, передбачена колективними договорами і угодами відповідно до Закону про профспілки, в межах 4% оподаткованого прибутку попереднього звітнього року.

При цьому, у випадку якщо за результатами попереднього звітнього року платником податку отримано від'ємний результат об'єкта оподаткування, то сума перерахованих засобів визначається з урахуванням оподаткованого прибутку, отриманого в році, що передує року декларування такого річного від'ємного значення, але не раніш як за чотири попередні звітні роки;

- суми коштів, перераховані підприємствами всеукраїнських об'єднань осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, на яких працює за основним місцем роботи не менше як 75% таких осіб, цим об'єднанням для ведення благодійної діяльності, не більше 10% оподаткованого прибутку попереднього звітнього року;

- витрати на створення резерву сумнівної заборгованості визнаються витратами з метою оподаткування в сумі безнадійної дебіторської заборгованості, яка відповідає одній з ознак наведених в пп.14.1.11 п.14.1 ст.14 розд. I Податкового кодексу України, а саме:

- а) заборгованість за зобов'язаннями, щодо яких минув строк позовної давності;

- б) прострочена заборгованість, що не погашена внаслідок недостатності майна фізичної особи, за умови, що дії кредитора, спрямовані на примусове стягнення майна боржника, не призвели до повного погашення заборгованості;

- в) заборгованість, що не погашена внаслідок недостатності майна суб'єктів господарювання, оголошених банкрутами у встановленому законом порядку або знятих з реєстрації як суб'єкти господарювання у зв'язку з їх ліквідацією;

- г) заборгованість, що не погашена внаслідок недостатності коштів, отриманих від продажу на відкритих аукціонах (публічних торгах) та в інший спосіб, передбачений умовами договору застави, майна позичальника, переданого у заставу як забезпечення зазначеної заборгованості за умови, що інші юридичні дії кредитора щодо примусового стягнення іншого майна позичальника не призвели до погашення заборгованості в повному обсязі;

- г) заборгованість, стягнення якої стало неможливим у зв'язку з дією обставин непереборної сили, стихійного лиха (форс-мажорних обставин), підтверджених у порядку, передбаченому законодавством;

- д) прострочена заборгованість померлих фізичних осіб, а також осіб, які у судовому порядку визнані безвісно відсутніми, недієздатними або оголошені померлими, а також прострочена заборгованість фізичних осіб, засуджених до позбавлення волі;

Інші витрати визнаються витратами того звітнього періоду, в якому вони були здійснені. При цьому для деяких видів витрат встановлені особливості визначення дати їх визнання (табл. 1).

Такий підхід до визначення дати визнання витрат мотивує підприємство до скорочення кількості та суми затрат, які входять до собівартості продукції (тобто, вони довгий час можуть не визнаватися витратами) та до збільшення суми інших витрат, які зменшують оподатковуваний прибуток в тому місяці, в якому вони здійснені, тобто є підтвердження первинними документами.

Висновок. Податковий кодекс визначає склад статей виробничої собівартості, безпосередньо пов'язаних із виробництвом товарів, виконаних робіт, послуг. Перелік і склад статей виробничої собівартості встановлюється підприємством в наказі про облікову політику.

У зв'язку з набуттям чинності розділу III Податкового кодексу підприємствам слід ретельніше прописати в наказі про облікову політику ті положення, які впливають на податковий облік. Тобто в наказі має йтися не тільки про бухгалтерський облік, але й про деякі особливості податкового обліку.

Особливості включення до витрат деяких інших непрямих затрат операційної діяльності

Назва витрат	Порядок та дати їх визнання	Норма Податкового кодексу України
1	2	3
Податки та збори	Датою здійснення витрат, нарахованих платникам податку у вигляді сум податків і зборів, вважається останній день звітного податкового періоду, за який проводиться нарахування податкового зобов'язання	пп. 138.5.1 п.138.5 ст. 138
Кредитно-депозитні операції (у тому числі субординований борг)	Датою збільшення витрат платника податку є дата визнання процентів (комісійних та інших платежів, пов'язаних зі створенням або придбанням кредитів, вкладів (депозитів), визначена згідно з правилами бухгалтерського обліку	пп. 138.5.2 п.138.5 ст. 138
Витрати, понесені платником податку, у вигляді благодійних чи інших внесків та/або вартості товарів (робіт, послуг) до неприбуткових організацій, які згідно з нормами розділу III ПКУ враховуються для визначення об'єкта оподаткування	Включаються до складу витрат за датою фактичного перерахування таких внесків та/або вартості товарів (робіт, послуг)	пп.138.5.3 п. 138.5 ст. 138

Анотація

В статті розглянутий механізм формування витрат у бухгалтерському і податковому обліку, обґрунтовано необхідність перегляду ряду положень у наказі про облікову політику підприємства.

Ключові слова: Податковий кодекс, собівартість, реалізація, витрати, облікова політика.

Аннотация

В статье рассмотрен механизм формирования затрат в бухгалтерском и налоговом учете, обоснована необходимость пересмотра ряда положений в приказе про учетную политику предприятия.

Ключевые слова: Налоговый кодекс, себестоимость, реализация, затраты, учетная политика.

The summary

In the article the mechanism of forming of expenses is considered in a book-keeping and tax account, the necessity of revision of row of positions is reasonable for an order about the registration policy of enterprise.

Keywords: the Internal revenue code, prime price, realization, expenses, registration policy.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України// Бухгалтерія – 2010 - №50 (933).
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Стандарти бухгалтерського обліку.- Х.: ПП «ІГВІНІ», 2007.- 560с.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». Стандарти бухгалтерського обліку.- Х.: ПП «ІГВІНІ», 2007.- 560с.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Стандарти бухгалтерського обліку.- Х.: ПП «ІГВІНІ», 2007.- 560с.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати». Стандарти бухгалтерського обліку.- Х.: ПП «ІГВІНІ», 2007.- 560с.