

УДК 657.4

Д.Є. Свідерській, канд. екон. наук

Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана

Удосконалення обліку матеріальних валових витрат у податковому обліку

У статті представлено методика удосконалення обліку матеріальних валових витрат у податковому обліку. Запропонована методика розглянута на конкретному числовому прикладі, також наведено переваги запропонованої методики.

матеріальні витрати, валові витрати, податковий облік, приріст (убуток), балансова вартість

Актуальність теми визначається необхідністю ведення об'єктів податкового обліку за даними бухгалтерського обліку, зокрема обліку матеріальних валових витрат.

Постановка проблеми. При веденні обліку приросту (убутку) вартості матеріальних ресурсів у незавершеному виробництві і залишках готової продукції визначається вартість не всього незавершеного виробництва або залишків готової продукції, а лише вартість матеріальних ресурсів, які використані у виробництві продукції (робіт, послуг).

Якщо вказані товарні запаси і матеріальні ресурси у звітному періоді використані на цілі, що не пов'язані з підготовкою, організацією, веденням виробництва, продажем продукції (робіт, послуг), то їх балансова вартість вираховується із суми залишку на початок періоду.

У разі переоцінки товарних запасів і матеріальних ресурсів сума дооцінки додається, а сума уцінки вираховується із суми залишку на початок періоду.

Необхідні дані одержуються на підставі даних бухгалтерського обліку за балансовою вартістю матеріальних ресурсів на складах (місцях зберігання), у незавершеному виробництві і залишках готової продукції, а товарних запасів – на оптових складах, базах торговельних і постачальницько-збутових підприємств і в залишках на підприємствах торгівлі та громадського харчування. При цьому відомості про малоцінні предмети на складах наводяться за первісною вартістю.

При веденні обліку приросту (убутку) вартості матеріальних ресурсів у незавершеному виробництві і залишках готової продукції визначається вартість не всього незавершеного виробництва або залишків готової продукції, а лише вартість матеріальних ресурсів, які використані у виробництві продукції (робіт, послуг).

Приріст (убуток) товарних запасів визначається за покупною вартістю товарів (без товарних надбавок).

Визначення приросту (убутку) балансової вартості товарних запасів і матеріальних ресурсів проводиться платниками податку шляхом порівнювання їх залишків на початок та на кінець звітного кварталу.

Якщо балансова вартість товарних запасів і матеріальних ресурсів на кінець звітного кварталу перевищує їх балансову вартість на початок того ж періоду, то різниця вираховується із суми валових витрат платника податку у кварталі.

Якщо балансова вартість товарних запасів і матеріальних ресурсів на початок звітного кварталу перевищує їх вартість на кінець того ж звітного кварталу, то різниця додається до складу валових витрат платника податку у кварталі.

Нормативні документи і публікації в науковій літературі містять неоднозначне і недостатнє вирішення вказаних питань.

Аналіз останніх публікацій і досліджень з даної проблеми. Відповідно до п.5.9 ст.5 Закону України “Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” [1] платник податку веде податковий облік приросту (убутку) балансової вартості товарів (крім тих, що підлягають амортизації, та цінних паперів), сировини, матеріалів, комплектуючих виробів, напівфабрикатів, малоцінних предметів на складах, у незавершеному виробництві та залишках готової продукції, витрат на придбання та поліпшення (перетворення, зберігання), які включаються до складу валових витрат згідно до цього Закону (за винятком тих, що отримані безкоштовно).

Останнім абзацом цього пункту визначено, що коригування балансової вартості запасів повинні здійснювати за одним з двох методів: ФІФО або методом ідентифікованої вартості відповідної одиниці запасів, що визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 „Запаси” [3]. При цьому застосовані платником податку методи обліку вартості запасів не можуть змінюватися протягом звітного податкового року.

Методика ведення обліку приросту (убутку) вартості матеріальних ресурсів була визначена Порядком ведення обліку приросту (убутку) балансової вартості покупних товарів (крім активів, до підлягають амортизації, цінних паперів та деривативів), матеріалів, сировини, палива, комплектуючих виробів та напівфабрикатів на складах, у незавершеному виробництві і залишках готової продукції (у тому числі малоцінних предметів на складах) (далі – Порядок 1) [4].

Згідно Порядку 1 облік приросту (убутку) товарних і матеріальних ресурсів ведеться тільки щодо тих товарних запасів і матеріальних ресурсів, витрати на придбання яких відповідно до Закону включаються до складу валових витрат.

У зв'язку з прийняттям Закону України від 24 грудня 2002 року № 349 “Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” [2] наказом Міністерства фінансів України від 11 червня 1998 року № 124 [6] Порядок 1 було відмінено.

Метою даної статті є розробка удосконаленої методики обліку матеріальних валових витрат у податковому обліку.

Виклад основного матеріалу. До валових витрат, зокрема, відноситься купівельна вартість матеріальних ресурсів і транспортно – заготівельні витрати, за якими в бухгалтерському обліку відображається первинна вартість ресурсів згідно ПСБО 9 „Запаси” [3].

В бухгалтерському обліку ці операції відображаються за кредитом рахунків 37 „Розрахунки з різними дебіторами”, 63 „Розрахунки з постачальниками та підрядниками” тощо і дебетом рахунків обліку запасів 20 „Виробничі запаси”, 22 „МШП”, 28 „Товари” тощо.

Формою податкової звітності є Декларація з податку на прибуток підприємства (далі – Декларація), яка складається згідно Порядку складання декларації з податку на прибуток [5].

В Декларації вказані операції відображаються в рядку 04.1 як валові витрати.

Згідно п.5.9 ст.5 Закону 1 [2] валові витрати матеріальних ресурсів коригуються на:

- а) збільшення або зменшення їх вартості на початок і кінець звітного періоду;
- б) суму використання не в господарській (не у виробничій) діяльності.

Ці коригування відображаються в таблиці К1/1 Декларації. Збільшення вартості ресурсів на кінець звітного періоду і списання запасів на невиробничі цілі зменшують валові витрати і відображаються в Декларації у рядку 1.2 як збільшення валових доходів. Зменшення вартості ресурсів на кінець звітного періоду збільшують валові витрати і відображаються в Декларації у рядку 4.2 як збільшення валових витрат.

Але в бухгалтерському обліку за цією методикою відображається вартість списаних матеріальних ресурсів для господарської діяльності (виробництва продукції).

Розглянемо приведену методику на конкретному прикладі згідно Рекомендацій з бухгалтерському обліку валових витрат і валових доходів [7]:

1. Одержано від постачальників (без ПДВ):
 - 1.1. Матеріали – 20000 грн. (дебет рахунка 20 кредит рахунка 63);
 - 1.2. Товари – 10000 грн. (дебет рахунка 28 кредит рахунка 63).
2. Залишки на початок звітнього періоду:
 - 2.1. Матеріалів – 3755 грн. (сальдо дебет рахунка 20);
 - 2.2. Товарів – 2500 грн. (сальдо дебет рахунка 28).
3. Відпущено матеріалів:
 - 3.1. на виробничі цілі – 18000 грн. (дебет рахунків 23, 91 кредит рахунка 20);
 - 3.2. на адміністративні витрати – 2000 грн. (дебет рахунка 92 кредит рахунка 20);
 - 3.3. на невиробничі витрати – 1755 грн. (дебет рахунка 949 кредит рахунка 20);
 - 3.4. на продаж покупцям – 500 грн. (дебет рахунка 943 кредит рахунка 20).
4. Відпущено товари покупцям – 7000 грн. (дебет рахунка 902 кредит рахунка 28).
5. Залишки на кінець звітнього періоду:
 - 5.1. Матеріалів 1500 грн. (3755 + 20000 – 18000 – 2000 – 1755 – 500);
 - 5.2. Товарів 5500 грн. (2500 + 10000 – 7000).

Вказані операції відображаються в Декларації:

- в додатку К1/1:
 - матеріали: (3755 грн. – 1755 грн.) – 1500 грн. = – 500 грн. (зменшення);
 - товари: 2500 грн. – 5500 грн. = 3000 грн. (збільшення);
 - разом: 500 грн. – 3000 грн. = 2500 грн. (збільшення).
- в рядку 04.1 надходження (валові витрати): матеріалів 20000 грн.; товарів 10000 грн.;
- в рядку 01.2 збільшення валових доходів (зменшення валових витрат) 2500 грн.

Згідно діючої методики визначення суми валових матеріальних витрат останні у нашому прикладі становлять:

- по матеріалах 20000 грн. (сума надходження матеріалів від постачальників) + 500 грн. (зменшення залишку згідно додатку К1/1) = 20500 грн.;
- по товарах 10000 грн. (сума надходження товарів від постачальників) – 3000 грн. (збільшення залишку згідно додатку К1/1) = 7000 грн.;
- разом: 20500 грн. + 7000 грн. = 27500 грн.

За даними бухгалтерського обліку матеріальні витрати відповідно становлять:

- по матеріалах 20500 грн. (18000 + 2000 + 500);
- по товарах 7000 грн.;
- разом: 20500 грн. + 7000 грн. = 27500 грн.

Таким чином, сума матеріальних валових витрат дорівнює вартості витрат матеріалів за даними бухгалтерського обліку, які використані для господарської діяльності (на виробництво, продаж), якщо відсутні незавершене виробництво і готова продукція.

Для інших необоротних матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунок 112 „Малоцінні необоротні матеріальні активи”, доцільно застосовувати методику нарахування 100% зносу при передачі предметів в експлуатацію. Сума зносу, нарахована на вартість предметів, переданих в експлуатацію для господарської діяльності, і буде вартістю валових витрат за цим показником. При цьому в наказі про облікову політику слід прийняти, що до цих активів відносяться предмети вартістю до 1 000 грн. Якщо ці предмети одержано на підприємство, то облік до відпуску в

експлуатацію ведеться на рахунку 153 „Придбання (виготовлення) інших необоротних активів” аналогічно рахунку 20 з коригуванням залишків на початок і кінець звітного періоду згідно ст. 5.9 Закона [1].

Для відособленого виділення витрат, які не використовуються в господарській діяльності, доцільно вести окремі субрахунки витрат. Наприклад, на субрахунку 911 обліковуються загальні виробничі витрати, які включаються до валових витрат, а на субрахунку 912 обліковуються загальновиробничі витрати, які не включаються до валових витрат.

При наявності незавершеного виробництва і готової продукції наведені вище розрахунки доповнюються відхиленнями матеріальних витрат в незавершеному виробництві і готовій продукції за прийнятою для податкового обліку методикою.

Найбільш досконала методика приведена у Порядку 1: „Вартість матеріальних ресурсів у залишках незавершеного виробництва та готової продукції на кінець звітного кварталу (року), які відображені в балансі за фактичними виробничими затратами, визначається підприємством як добуток вартості незавершеного виробництва і готової продукції на кінець звітного кварталу (року) і частки матеріальних затрат у затратах на виробництво продукції (робіт, послуг) за звітний квартал (рік), визначеної за даними бухгалтерської звітності. Якщо вартість незавершеного виробництва відображається в балансі за нормативною (плановою) виробничою собівартістю, то вартість матеріальних ресурсів у залишках незавершеного виробництва на кінець звітного кварталу (року) визначається підприємством як добуток вартості незавершеного виробництва на кінець звітного кварталу (року) і частки матеріальних затрат у калькуляції нормативної (планової) виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) за звітний квартал (рік)” [4].

До цього слід додати, що якщо облік витрат ведеться окремо на незавершене виробництво (наприклад, в індивідуальних виробництвах), то вартість матеріальних витрат у незавершеному виробництві визначається за даними бухгалтерського обліку.

За приведеною методикою вартість матеріальних валових витрат у звітному періоді по проведеній передоплаті (авансах) постачальникам визначається за наступним розрахунком: вартість залишку авансів на кінець звітного періоду мінус вартість залишку авансів на початок звітного періоду (рядок 04.1 Декларації). На позитивну суму збільшуються валові витрати, не негативну – зменшуються.

Вартість матеріальних послуг, що одержані від постачальників згідно діючої методики, в податковому обліку повністю відноситься до валових витрат аналогічно бухгалтерському обліку і не потребує коригування.

Перевага приведеної методики обліку матеріальних валових витрат полягає в тому, що не треба виконувати дії з:

- визначення сум надходження матеріалів на підприємство – валові витрати (рядок 04.1 Декларації);
- визначення вартості матеріалів, які використані не в господарській діяльності;
- визначення залишків матеріалів на складах з урахуванням витрат на негосподарську діяльність;
- формування показника валових доходів (рядок 01.2 Декларації) або валових витрат (рядок 04.2 Декларації) для коригування валових витрат (при відсутності незавершеного виробництва і готової продукції).

При відсутності незавершеного виробництва і готової продукції відповідна сума матеріальних витрат уже визначена за даними бухгалтерського обліку як вартість матеріалів, використаних на господарську діяльність. Зокрема, цю методику можна використовувати в торговельній діяльності, при наданні послуг тощо. При наявності незавершеного виробництва і готової продукції одержаний показник коригується на

суми матеріальних залишків у незавершеному виробництві і готової продукції на початок і кінець звітного періоду розрахунком згідно прийнятій на підприємстві методиці.

Висновок. Таким чином, згідно проведеного дослідження, можна суттєво спростити методику формування валових матеріальних витрат, передбачену Законом України “Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” [1].

Пропонується вартість валових матеріальних витрат визначати за даними бухгалтерського обліку як вартість товарів (крім тих, що підлягають амортизації, та цінних паперів), сировини, матеріалів, палива, комплектуючих виробів, напівфабрикатів, малоцінних предметів, які витрачені на господарську діяльність з розрахунком приросту (убутку) балансової вартості матеріалів, сировини, палива, комплектуючих виробів, малоцінних предметів та напівфабрикатів у незавершеному виробництві і залишках готової продукції.

Приведена методика доцільна при формуванні матеріальних валових витрат господарської діяльності за даними бухгалтерського обліку; при проведенні аудиторських перевірок достовірності фінансової і податкової звітності на підприємствах; при автоматизації обліку валових витрат за відповідним алгоритмом обробки облікової інформації.

Приведена методика обліку матеріальних валових витрат була використана автором при проведенні аудиторських робіт на авіаремонтних підприємствах Конотопа, Севастополя, Миколаєва, Полтавському алмазному заводі та інших підприємствах.

Список літератури

1. Закон України “Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.97р. № 183/97–ВР з урахуванням наступних змін [Електронний ресурс]
2. Закон України “Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 24 грудня 2002 року № 349 [Електронний ресурс]
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 „Запаси”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99р № 246 [Електронний ресурс]
4. Порядок ведення обліку приросту (убутку) балансової вартості покупних товарів (крім активів, до підлягають амортизації, цінних паперів та деривативів), матеріалів, сировини (палива комплектуючих виробів та напівфабрикатів на складах, у незавершеному виробництві і залишках готової продукції (у тому числі малоцінних предметів на складах), затверджений наказом Міністерства фінансів України від 11.06.98р. № 124 [Електронний ресурс]
5. Порядок складання декларації з податку на прибуток, затверджений наказами ДПАУ від 29.01.03 року № 42 та від 29.03.03 року № 143 [Електронний ресурс]
6. Наказ Міністерства фінансів України від 20 лютого 2003 року № 146 Про визнання таким, що втратив чинність, наказу Міністерства фінансів України від 11 червня 1998 року № 124 [Електронний ресурс]
7. Рекомендації з бухгалтерському обліку валових витрат і валових доходів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 04.08.97р. № 168 [Електронний ресурс]

В статтю представлено методику удосконалення учета матеріальних валових расходов в налоговом учете. Предложенная методика рассмотрена на конкретном числовом примере, также приведено преимущества данной методики.

In the article the method of improvement of consideration of material gross charges in the financial accounting is presented. The offered method is considered on a concrete number example, advantages of the offered method are also resulted.

Одержано 20.03.09