

**ПОДАТКОВИЙ АСПЕКТ ОБЛІКУ ВИТРАТ:
ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ ВИРІШЕННЯ**

В статті проаналізовано склад витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування згідно з Податковим Кодексом України; окреслено розбіжності у формуванні витрат в бухгалтерському і податковому обліку, розглянуто облік витрат з точки зору податкового обліку, наведено формування витрат на підставі первинних документів у регістрах обліку, досліджено вплив податкових різниць на формування прибутку до оподаткування.

Ключові слова: податковий облік, об'єкт оподаткування, витрати,

G.V. PUHALSKA
Khmelnysk national university

TAX ASPECT OF ACCOUNT OF CHARGES : PROBLEMS AND WAYS OF DECISION

Composition of charges that is taken into account at the calculation of object of taxation according to Internal revenue Code of Ukraine is analysed in the article; divergences are outlined in forming of charges in a book-keeping and tax account, the account of charges is considered from the point of view of the fiscal accounting, forming over of charges is brought on the basis of primary documents in the registers of account, influence of tax differences is investigational on forming of profit to taxation.

Key words: accounting, object, costs

Вступ. Організація податкового обліку витрат є актуальним питанням сьогодні для багатьох суб'єктів господарювання. Це пояснює тим, що з прийняттям Податкового кодексу України від 02.12.2010 № 2755-VI (далі – ПКУ) на законодавчому рівні особливих змін в цьому напрямку не відбулося. Як і раніше суб'єкти господарювання самостійно вирішують, як їм організувати податковий облік в цілому та витрат у тому числі.

Аналіз останніх досліджень. Питання сутності, організації та методики податкового обліку, в т.ч. обліку доходів і витрат, у своїх працях досліджувало багато провідних вчених, серед яких Ф. Бутинець, В. Сердюк, Л. Чернелевський, М. Войнаренко, Н. Шатило, В. Панасюк, Т. Пасько, В. Чайка, П. Герасим, Г. Журавель та ін.

Метою даної статті є дослідження складу витрат за правилами податкового обліку, виявлення протиріч у бухгалтерському податковому обліку, розкриття документального забезпечення та на цій підставі визначення особливостей їх податкового обліку.

Виклад основного матеріалу. Згідно ПКУ витрати – це сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, у результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, унаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником) [1].

Склад витрат та порядок їх визнання встановлено ст. 138 ПКУ. Аналогічно доходам, при визначенні витрат не враховується попередня оплата, (авансові) платежі.

Витрати, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, поділяються на дві групи:

- витрати операційної діяльності (собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг);
- інші витрати.

Витрати операційної діяльності або собівартість виготовлених та реалізованих товарів (робіт, послуг) складається з витрат, прямо пов'язаних із виробництвом таких товарів (робіт, послуг), а саме:

- прямих матеріальних витрат (сировина та основні матеріали, напівфабрикати та комплектуючі, допоміжні матеріали, які безпосередньо відносяться до конкретного об'єкта витрат);
- прямих витрат на оплату праці (заробітна плата основна і додаткова, інші компенсаційні виплати працівникам підприємства);
- амортизації виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних із виробництвом товарів (робіт, послуг);
- вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних із їх виробництвом (наданням);
- інших прямих витрат (єдиний соціальний внесок).

При порівнянні складових собівартості виготовлених та реалізованих товарів (робіт, послуг) з діючим П(С)БО 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318 [2] можна помітити суттєву відмінність. Відповідно до П(С)БО 16, виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) складається з:

- прямих матеріальних витрат;
- прямих витрат на оплату праці;
- інших прямих витрат;

- змінних загальноновиробничих та постійних розподілених загальноновиробничих витрат.

Отже, «податкова собівартість» не включає загальноновиробничі витрати, витрати на збут та адміністративні витрати,

Інші витрати включають такі витрати:

- загальноновиробничі витрати (витрати на управління виробництвом, амортизація основних засобів та нематеріальних активів загальноновиробничого призначення, витрати на вдосконалення технології та організації виробництва, витрати на охорону праці тощо);

- адміністративні витрати (проведення річних зборів, представницькі витрати, відрядження та утримання апарату управління підприємством, консультаційні, інформаційні послуги, оплата послуг зв'язку тощо);

- витрати на збут (пакувальні матеріали, оплата праці та комісійні винагороди продавцям, реклама та дослідження ринку (маркетинг), передпродажна підготовка товарів), транспортування, страхування товарів, транспортно-експедиційні послуги, гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування тощо);

- інші операційні витрати (витрати за операціями в іноземній валюті, податки і збори, інформаційне забезпечення, проценти (за користування отриманими кредитами, за випущеними облигаціями, за фінансовою орендою) тощо);

- інші витрати звичайної діяльності (добровільно перераховані (передані) активи, безнадійна заборгованість, утримання та експлуатація фондів природоохоронного призначення, придбання ліцензій та спеціальних дозволів тощо).

При зменшенні доходів з метою розрахунку прибутку до оподаткування слід враховувати, що витрати, які формують собівартість товарів (робіт, послуг), визнаються витратами того звітного періоду, у якому визнано доходи від реалізації таких товарів (робіт, послуг), а інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, у якому вони були здійснені, з урахуванням, окремих особливостей. Так, наприклад, нараховані податки і збори включаються до витрат того звітного періоду, за який проводиться таке нараховування.

Не включаються до складу витрат з метою оподаткування такі витрати:

- не пов'язані з провадженням господарської діяльності. У відповідності до пп. 139.1.1. ПКУ такими витратами є:

- організація та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку, придбання та розповсюдження подарунків (крім благодійних внесків), придбання лотерейних білетів, фінансування особистих потреб фізичних осіб;

- платежі платника податку на користь комітента, принципала за договором комісії, агентськими договорами;

- суми попередньої оплати товарів (робіт, послуг);

- витрати на погашення основної суми отриманих кредитів, позик;

- суми нарахованих податків (на прибуток, додану вартість);

- витрати на утримання вищих органів управління;

- дивіденди;

- витрати не підтверджені первинними документами;

- вартість торгових патентів;

- фактична вартість остаточно забракованої продукції (крім вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції, виробів, вузлів, напівфабрикатів);

- всі види сплачених штрафних і фінансових санкцій та інші.

Обмежено відносяться витрати, пов'язані із придбанням у нерезидента (крім постійних представництв):

- послуг (робіт) із консалтингу, маркетингу, реклами в розмірі, що не перевищує 4 % доходу (виручки) від реалізації за попередній звітний рік (пп. 139.1.13);

- послуг (робіт) з інжинірингу – у межах 5 % митної вартості імпортованого обладнання (пп. 139.1.14).

Таке обмеження означає, що витрати на послуги інжинірингу, не пов'язані із придбанням у нерезидента обладнання, не можуть брати участь у формуванні об'єкта оподаткування.

Таким чином, витрати понесені підприємством з метою оподаткування поділяються на три групи:

- витрати, які включаються до складу витрат;

- витрати, які обмежено відносяться до складу витрат;

- витрати, які не включаються до складу витрат.

Витрати за нормами ПКУ (стаття 138.2), 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 II ПКУ.

До первинних документів податкового обліку витрат належать документи, складені в системі фінансового обліку: розрахунково-платіжні відомості, особові картки, накладні, вимоги, лімітно-забірні картки, видаткові касові ордери, виписки з поточних рахунків банків тощо.

На підставі вищеперелічених первинних документів бухгалтер підприємства формує витрати з метою розрахунку прибутку до оподаткування. На даний час в практиці обліку не сформовані реєстри податкового обліку формування витрат. Враховуючи цю обставину кожен бухгалтер самостійно повинен враховувати понесені витрати підприємства або у Журналі 5 чи спеціально створеному реєстрі податкового обліку оскільки, наявність невідповідностей у складі «податкових» витрат може привести до недовірного формування прибутку до оподаткування, а звідси – податку на прибуток, що супроводжуватиметься накладанням фінансових і штрафних санкцій до підприємства – платника податку на прибуток.

Собівартість виготовлених та реалізованих товарів визначається на рахунок 23 «Виробництво» в кореспонденції з рахунками 20 «Виробничі запаси», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», 65 «Розрахунки за страхуванням», 372 «Розрахунки з підзвітними особами», 91 «Загальновиробничі витрати» тощо [3].

Інформацію щодо формування інших витрат з метою оподаткування податком на прибуток можна одержати з таких рахунків фінансового обліку:

- адміністративні витрати за даними рахунка 92 «Адміністративні витрати». Адміністративні витрати сформовані у фінансовому обліку майже тотожні витратам, сформованими за правилами ПКУ. Різницю між ними становлять нараховані податки і збори;
- витрати на збут за даними рахунка 93 «Витрати на збут». Витрати на збут як у фінансовому, так і податковому обліку за своїм складом ідентичні, тобто розбіжностей немає;
- інші операційні витрати за даними рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності». Зазначені витрати за своїм складом відрізняються від витрат, сформованих у 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». До цих витрат включено витрати на оплату податків і зборів, крім податку на додану вартість і торгового патенту; витрати на інформаційне забезпечення господарської діяльності, включаючи користування послугами Інтернет. Не відносять до складу витрат визнані штрафи, пені, неустойки, нестачі і втрати від псування цінностей, витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;
- фінансові витрати за даними рахунка 95 «Фінансові витрати»;
- інші витрати звичайної діяльності частково формуються на рахунку 97 «Інші витрати».

На відміну від фінансового обліку не включається до складу інших витрат з метою оподаткування такі витрати підприємства: втрати від участі в капіталі, які обліковуються на рахунку бухгалтерського обліку 96 «Втрати від участі в капіталі», податок на прибуток – рахунок 98 «Податок на прибуток», надзвичайні витрати – рахунок 99 «Надзвичайні витрати» [3].

Підсумовуючи зазначене в частині обліку витрат за правилами податкового та фінансового обліку доцільно виділити основні невідповідності (табл. 1).

Таблиця 1

Основні розбіжності у формуванні витрат за правилами податкового та фінансового обліку

Номер та назва статті за ПКУ	Порядок включення до складу витрат	
	податковий облік	фінансовий облік
1	2	3
139.1.1 Витрати, не пов'язані з провадженням господарської діяльності, а саме витрати на: організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку, придбання та розповсюдження подарунків (крім благодійних внесків та пожертвувань неприбутковим організаціям, визначених статтею цього розділу, та витрат, пов'язаних із провадженням рекламної діяльності, які регулюються нормами підпункту статті 5 цього розділу). Обмеження, передбачені абзацом другим цього підпункту, не стосуються платників податку, основною діяльністю яких є: - організація прийомів, презентацій і свят за замовленням та за рахунок інших осіб; - придбання лотерейних білетів, інших документів, що засвідчують право участі у лотереї; - фінансування особистих потреб фізичних осіб за винятком виплат, передбачених статтями цього розділу, та в інших випадках, передбачених нормами цього розділу	Не відносяться, крім суб'єктів господарювання, для яких основною діяльністю є організація прийомів, презентацій і свят за замовленням та за рахунок інших осіб	Відносяться до складу адміністративних витрат підприємства

Продовження таблиці 1

1	2	3
139.1.5 Витрати на придбання, виготовлення, будівництво, реконструкцію, модернізацію та інше поліпшення основних засобів та витрати, пов'язані з видобутком корисних копалин, а також з придбанням (виготовленням) нематеріальних активів, які підлягають амортизації, згідно з статтями 144 – 148 цього розділу з урахуванням пунктів 146.14 та 146.15 статті 146 цього розділу	Відносяться до складу витрат обмежено в сумі, що не перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року (стаття 146.1 п.11)	Ці витрати збільшують первісну вартість необоротного активу
139.1.6 Суми податку на прибуток, а також податків, установлених пунктом 153.3. статті 153 та статтею 160 цього розділу; податку на додану вартість, включеного до ціни товару (роботи, послуги), що придбаваються платником податку для виробничого або невиробничого використання, податків на доходи фізичних осіб, які відраховуються із сум виплат таких доходів згідно з розділом IV ПКУ	Лише для платників податку, які не зареєстровані як платники податку на додану вартість, до складу витрат входять суми податків на додану вартість, сплачених у складі ціни придбання товарів, робіт, послуг, вартість яких належить до витрат такого платника податку	Включаються до витрат частково лише в частині витрат на придбання послуг чи робіт некапітального характеру
139.1.7 Витрати на утримання органів управління об'єднань платників податку, включаючи утримання материнських компаній, які є окремими юридичними особами	Не відносяться	Відносяться до складу адміністративних витрат
139.1.9 Витрати, не підтверджені відповідними розрахунковими, платіжними та іншими первинними документами, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку та нарахування податку. У разі втрати, знищення або відсуття зазначених документів платник податку має право письмово заявити про це органу державної податкової служби та здійснити заходи, необхідні для поновлення таких документів. Письмова заява має бути надіслана до або разом із поданням розрахунку податкових зобов'язань за звітний податковий період. Якщо платник податку не подасть у такий строк письмову заяву та не поновить зазначених документів до закінчення податкового періоду, що настає за звітним, не підтверджені відповідними документами витрати не включаються до витрат за податковий звітний період та розрахунку об'єкта оподаткування, і на суму недосплаченого податку нараховується пеня в розмірі 120 відсотків облікової ставки Національного банку України	Не відносяться, але якщо платник податку поновить зазначені документи в наступних періодах, підтверджені витрати (з урахуванням сплаченої пені) включаються до витрат за податковий період, на який припадає таке поновлення	Можуть відноситись на підставі відповідного наказу керівника суб'єкта господарювання
139.1.10 Вартість торгових патентів, яка враховується у зменшення податкового зобов'язання платника податку в порядку, передбаченому пунктами статті цього розділу	Не відноситься	Відноситься на збільшення адміністративних витрат
139.1.11 Суми штрафів та/або неустойки чи пені за рішенням сторін договору або за рішенням відповідних державних органів, суду, які підлягають сплаті платником податку	Не відносяться	Відносяться до складу інших операційних витрат

1	2	3
139.1.12 Витрати, понесені у зв'язку із придбанням товарів (робіт, послуг) та інших матеріальних і нематеріальних активів у фізичної особи-підприємця, що сплачує єдиний податок (крім витрат, понесених у зв'язку із придбанням робіт, послуг у фізичної особи – платника єдиного податку, яка здійснює діяльність у сфері інформатизації)	Не відносяться	Відносяться
139.1.13 Витрати, понесені (нараховані) у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з консалтингу, маркетингу, реклами, крім витрат здійснених (нарахованих) на користь постійних представництв нерезидентів, які підлягають оподаткуванню згідно з пунктом 160.8 статті 160 цього розділу	// - //	// - //
139.1.14 Витрати, понесені (нараховані) у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з інжинірингу (крім витрат, нарахованих на користь постійних представництв нерезидентів, які підлягають оподаткуванню згідно з пунктом 160.8) у обсязі, що перевищує 5 відсотків митної вартості обладнання, імпортованого згідно з відповідним контрактом, а також у випадках, визначених пунктом 139.1.15 Витрати, нараховані у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з інжинірингу, не включаються до складу витрат, якщо виконується будь-яка з умов: а) особа, на користь якої нараховується плата за послуги інжинірингу, є нерезидентом, що має офшорний статус з урахуванням положень пункту 161.3 статті 161 цього розділу; б) особа, на користь якої нараховується плата за такі послуги, не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) такої плати за послуги	Відносяться залежно дотримання умов та обмежень	Не відносяться

Аналіз ПКУ дозволив нам виділити тимчасові й постійні різниці у формуванні витрат, які виникають відповідно до правил фінансового і податкового обліку. Ці різниці носять постійний та тимчасовий характер. У таблиці 2 розглянемо деякі з них.

Таблиця 2

Постійні та тимчасові податкові різниці витрат (витяг)

Назва податкової різниці та її розміщення в ПКУ	Інформаційна база
Постійні різниці	
1	2
138.7. Фактична вартість остаточно забракованої продукції не включається до складу витрат платника податку, крім витрат від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку, в разі реалізації такої продукції.	Розділ 3 Журналу 5 за кредитом рахунка 2 «Брак у виробництві»
139.1.1. витрати, не пов'язані з провадженням господарської діяльності, а саме витрати на: організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку, придбання та розповсюдження подарунків (крім благодійних внесків та пожертвувань неприбутковим організаціям, визначених статтею 157 цього Кодексу, та витрат, пов'язаних із провадженням рекламної діяльності, які регулюються нормами підпункту 140.1.5 пункту 140.1 статті 140 цього Кодексу).	Розділ I Журналу 5 і Журналу 5 А за кредитом субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності»
139.1.11. суми штрафів та/або неустойки чи пені за рішенням сторін договору або за рішенням відповідних державних органів, суду, які підлягають сплаті платником податків.	Розділ I Журналу 5 і Журналу 5 А за кредитом субрахунку 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»
140.1.4. будь-які витрати на гарантійний ремонт (обслуговування) або гарантійні заміни товарів, проданих платником податку, вартість яких не компенсується за рахунок покупців таких товарів, у розмірі, що відповідає рівню гарантійних заміни, прийнятих/оприлюднених платником податку.	Журнал 7, Відомість 7.3 аналітичних даних рахунку 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів" субрахунка 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань»

1	2
І т. д	
Тимчасові різниці	
138.10.6 г) витрати на створення резерву сумнівної заборгованості визнаються витратами з метою оподаткування в сумі безнадійної дебіторської заборгованості з урахуванням підпункту 14.1.11 пункту 14.1 статті 14 Кодексу.	Відомість 3.1 аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками Журналу 3 (рахунки 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 38 «Резерв сумнівних боргів»)
146.11. Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що приводить до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єктів у сумі, що перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року з віднесенням суми поліпшення на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюється ремонт та поліпшення.	Розділ 2 Журналу 4 «Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів (рахунок 15 «Капітальні інвестиції»)
І т. д	

Висновок. Щоб правильно розрахувати прибуток до оподаткування підприємство повинно визначити базу оподаткування, а для цього слід вести податковий облік так, як правила податкового обліку відрізняються від бухгалтерського.

Одним із завдань податкового обліку є правильне формування витрат з метою оподаткування прибутку. Податкове законодавство (ПКУ) встановлює визнання, склад витрат підприємства, тобто визначає загальні підходи до організації обліку, але в жодному разі не конкретизує підходи його ведення.

У зв'язку з цим нами визначені основні розбіжності у формуванні витрат за правилами податкового та фінансового обліку, що має суттєвий вплив на податковий облік витрат. Крім того невідповідність податкового і фінансового обліку приводить до виникнення податкових різниць (постійних чи тимчасових). Облік податкових різниць на законодавчому рівні не врегульований тому бухгалтери підприємств самостійно повинні вирішити, у який спосіб здійснювати облік податкових різниць шляхом ведення окремої відомості, чи в реєстрах синтетичного обліку, у яких ведеться облік витрат.

Література

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: .. <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. П(С)БО 16 «Витрати» від 31.12.1999 № 318 в редакції від 27.06.2013 [Електронний ресурс] . – Режим доступу: .. <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00/print1154500791191400>
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.99 № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
4. Наказ Міністерства фінансів України Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 17 від 28.12.2000 № 353 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : .. <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>
5. Наказ Міністерства фінансів України Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Податкові різниці» від 25.01.2011 № 27 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=92&ArtID=1155>

References

1. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 # 2755-VI. – Rezhym dostupu: .. <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. P(S)BO 16 «Vytraty» vid 31.12.1999 # 318 v redaktsii vid 27.06.2013. . – Rezhym dostupu: .. <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00/print1154500791191400>
3. Instruktisiia pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpriemstv i orhanizatsii vid 30.11.99 # 291. – Rezhym dostupu: .. <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
4. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy Pro zatverdzhennia Polozhennia (standartu) bukhhalterskoho obliku # 17 vid 28.12.2000 # 353. – Rezhym dostupu: .. <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>
5. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy Pro zatverdzhennia Polozhennia (standartu) bukhhalterskoho «Podatkovi riznytsi» vid 25.01.2011 # 27. – Rezhym dostupu: .. <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=92&ArtID=1155>

Рецензія/Peer review : 10.5.2014 р.

Надрукована/Printed :17.8.2014 р.

Рецензент: д.е.н., проф. Войнаренко М.П.