

УДК 657.471.7

В.С. Лень, канд. екон. наук, доцент

О.В. Клімчук, студентка

Чернігівський державний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ФОРМУВАННЯ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ПОДАТКОВОЇ СОБІВАРТОСТІ РЕАЛІЗОВАНОЇ ПРОДУКЦІЇ (РОБІТ, ПОСЛУГ)

Розкрито причини виникнення різниць у бухгалтерській та податковій собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) та обґрунтовано пропозиції про отримання інформації про ці різниці з даних бухгалтерського обліку.

Ключові слова: собівартість бухгалтерська, собівартість податкова, податкові різниці, податкова декларація.

Раскрыты причины возникновения разниц в бухгалтерской и налоговой себестоимости реализованной продукции (товаров, работ, услуг) и обосновано предложения о получении информации об этих различиях из данных бухгалтерского учета.

Ключевые слова: себестоимость бухгалтерская, себестоимость налоговая, налоговые различия, налоговая декларация.

The reasons of occurrence of differences in the accounting and tax cost price of realized production (goods, jobs are opened, of services) and is proved the offers on receptions of the information about these differences from given of book keeping.

Key words: the cost price accounting, cost price tax, tax differences, tax declaration.

Постановка проблеми. Методичні засади формування собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) у бухгалтерському обліку визначено П(с)БО 16 «Витрати» [1], а для податкових цілей – у Податковому кодексі України [2]. Загальні підходи до формування собівартості в бухгалтерському обліку та визначені Податковим кодексом України співпадають. Виробнича собівартість в обох випадках визначається як сума прямих і загальновиробничих витрат. Проте в Податковому кодексі України перелічено витрати, які не включаються до податкової виробничої собівартості або включаються у неповній сумі. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3] передбачено, що податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку. Отже, проблема отримання даних про податкову виробничу собівартість з даних бухгалтерського обліку для платників податку на прибуток є досить актуальною.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні та методологічні аспекти обліку і контролю податкових розрахунків знайшли відображення у працях багатьох вітчизняних та зарубіжних учених, зокрема: Ф.Ф. Бутинця, М.Я. Дем'яненка, В.М. Жука, Л.Г. Ловінської, З.В. Задорожного, Г.Г. Кірейцева, С.Ф. Голова, В.В. Сопко, М.С. Пушкаря, Є.В. Калюги, М.Ф. Огійчука, М.В. Кужельного, М.Г. Чумаченко, Н.М. Ткаченко, В.Ф. Палія, І. Дрозда та ін.

Незважаючи на значні напрацювання вчених стосовно обліку і контролю податкових розрахунків, потребують додаткового дослідження аспекти адаптації раніше здійснених напрацювань науковців до нормативних вимог Податкового кодексу України, у тому числі щодо формування за даними бухгалтерського обліку інформації про податкову виробничу собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг).

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. При здійсненні господарських операцій, які мають різну оцінку та/або критерії визнання в бухгалтерському обліку та податковому законодавстві, виникають податкові різниці. З прийняттям Податкового кодексу України відбулось суттєве наближення вимог до оцінки та/або критеріїв визнання статей доходів та витрат, проте окремі розбіжності залишаються не усуненими, що вимагає їх врахування в системі бухгалтерського обліку для отримання інформації для формування декларації з податку на прибуток підприємства. Однією з проблем, яка вимагає вирішення, є проблема формування в системі бухгалтерського обліку інформації про податкову виробничу собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

Мета статті. Метою статті є дослідження порядку формування бухгалтерської та податкової собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) та розроблення пропозицій з отримання інформації про податкову собівартість з даних бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу. Необхідність узгодження податкового та бухгалтерського прибутку на міжнародному рівні було визнано у 1979 році з прийняттям Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 12 “Облік податку на прибуток” [4]. Не є новою ця проблема і для України. Ще у 2006 році були спроби запровадити методику визначення податкових різниць, але вони не були успішними [5].

Згідно з п. 11 П(с)БО 16 “Витрати” собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат. Згідно з п.14.1.27 Податкового кодексу України собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг – витрати, що прямо пов'язані з виробництвом та/або придбанням реалізованих протягом звітного податкового періоду товарів, виконаних робіт, наданих послуг, які визначаються відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що застосовуються в частині, яка не суперечить положенням III розділу Податкового кодексу України.

Як у податковому законодавстві, так і в бухгалтерському обліку існує поняття собівартості придбаних та реалізованих товарів і собівартості виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт і наданих послуг.

Порівняння порядку формування собівартості придбаних та реалізованих товарів, згідно з податковими правилами і правилами бухгалтерського обліку, наведено в таблиці 1.

Таблиця 1

Структура бухгалтерської і податкової собівартості придбаних і реалізованих товарів

П(с)БО 9 (п.9)	Податковий кодекс України (п.138.6)
1. Ціна постачальника без непрямих податків	1. Ціна придбання
2. Ввізне мито	2. Ввізне мито
3. Транспортно-заготівельні витрати	3. Витрати на доставку та доведення до стану, придатного для продажу
4. Інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях	

Дані таблиці 1 свідчать про збіг методик формування собівартості придбаних та реалізованих товарів як у податковому законодавстві, так і в бухгалтерському обліку.

Проте собівартість виготовленої та реалізованої готової продукції, виконаних робіт, наданих послуг у бухгалтерському обліку та для податкових цілей можуть не співпадати.

Відповідно до п. 11 П(с)БО 16 «Витрати» собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з:

- виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), реалізованої протягом звітного періоду;

- нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;

- наднормативних виробничих витрат.

Згідно з податковими правилами собівартість виготовленої та реалізованої готової продукції, виконаних робіт, наданих послуг складається з витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг, а саме:

- прямих матеріальних витрат;

- прямих витрат на оплату праці;

- загальновиробничих витрат, які відносяться на собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;
- інших прямих витрат, у тому числі витрат з придбання електричної енергії (включаючи реактивну) [1].

Порівняння структури витрат, що включаються до бухгалтерської та податкової собівартості у зведеному вигляді, наведено в таблиці 2.

Таблиця 2

Структура бухгалтерської і податкової собівартості

П(с)БО 16			Податковий кодекс України	
Собівартість реалізованої продукції (Д-т 90–К-т 26, 91)	Виробнича собівартість готової продукції (Д-т 26–К-т 23)	Прямі матеріальні витрати (Д-т 23)	Собівартість виготовленої та реалізованої продукції (п. 138.8, 138.9)	Прямі матеріальні витрати (пп. 138.8.1)
		Прямі витрати на оплату праці (Д-т 23)		Прямі витрати на оплату праці (пп. 138.8.2)
		Інші прямі витрати (Д-т 23)		Амортизація виробничих ОЗ та НМА (п. 138.8)
		Змінні загальновиробничі витрати (Д-т 91)		Загальновиробничі витрати (пп. 138.8.5)
		Розподілені постійні загальновиробничі витрати (Д-т 23–К-т 91)		Вартість послуг, прямо пов'язаних із виробництвом (п. 138.8)
	Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати (Д-т 90 – К-т 91)	Інші прямі витрати (п. 138.9)		
Наднормативні виробничі витрати				

Аналіз даних таблиці 2 свідчить про єдність елементів витрат, які визнаються в бухгалтерському обліку, з метою оподаткування. Тобто загальний зміст собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) за Податковим кодексом України і П(с)БО 16 співпадає, а різниця полягає лише в деталізації елементів витрат.

Важливим моментом для бухгалтерського обліку та для складання декларації з податку на прибуток є момент визнання витрат. У бухгалтерському обліку, згідно з п. 7 П(с)БО 16 “Витрати”, витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Ті витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені [1]. Згідно з п. 138.4 Податкового кодексу України витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг. Інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені [2].

Отже, можна зробити висновок, що момент визнання витрат у податковому законодавстві і в бухгалтерському обліку співпадають.

Однак у Податковому кодексі України перелічено витрати, які для податкових цілей не визнаються, або обмежуються певними величинами (таблиця 3).

Перелік окремих витрат, які не включаються або обмежуються розрахунковими показниками при визначенні оподаткованого прибутку згідно з Податковим кодексом України

№ з/п	Вид витрат	Стаття, пункт, підпункт	Обмеження
1	2	3	4
1.	Суми коштів або вартість товарів, виконаних робіт, наданих послуг, добровільно перераховані (передані) протягом звітного року до Державного бюджету України або бюджетів місцевого самоврядування, до неприбуткових організацій	138.10.6 абзац а)	У розмірі, що не перевищує 4 % оподаткованого прибутку попереднього звітного року
2.	Суми коштів, перераховані роботодавцями первинним профспілковим організаціям на культурно-масову, фізкультурну та оздоровчу роботу, передбачені колективними договорами (угодами) відповідно до Закону України "Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності"	138.10.6 абзац б)	У межах 4 % оподаткованого прибутку за попередній звітний рік з урахуванням положень абзацу "а" підпункту 138.10.6 пункту 138.10 цієї статті
3.	Суми коштів, перераховані підприємствами всеукраїнських об'єднань осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, на яких працює за основним місцем роботи не менш як 75 % таких осіб, цим об'єднанням для ведення благодійної діяльності	138.10.6 абзац в)	Не більше 10 % оподаткованого прибутку попереднього звітного року
4.	Суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані/передані для цільового використання з метою охорони культурної спадщини установам науки, освіти, культури, заповідникам, музеям, музеям-заповідникам	138.10.6 абзац д)	У розмірі, що не перевищує 10 % оподаткованого прибутку за попередній звітний рік
5.	Суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані/передані на користь резидентів для цільового використання з метою виробництва національних фільмів (у тому числі анімаційних) та аудіовізуальних творів	138.10.6 абзац е)	Не більше 10 % оподаткованого прибутку за попередній податковий рік
6.	Сума коштів або вартість майна, добровільно перераховані (передані) організаціям роботодавців та їх об'єднанням, створеним відповідно до закону з цього питання, у вигляді вступних, членських та цільових внесків	138.12.3	Не більше 0,2 % фонду оплати праці платника податку в розрахунку за звітний податковий рік
7.	Витрати, понесені (нараховані) у звітному періоді 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 Кодексу)	139.1.13	Не включаються до витрат в обсязі, що перевищує 4 % доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (за вирахуванням податку на додану вартість та акцизного податку) за рік, що передує звітному
8.	Витрати, понесені (нараховані) у звітному періоді у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з консалтингу, маркетингу, реклами у випадку, якщо особа, на користь якої здійснюються відповідні платежі, є нерезидентом, що має офшорний статус з урахуванням положень пункту 161.3 статті 161 цього Кодексу	139.1.13	До складу витрат не включаються у повному обсязі
9.	Витрати, понесені (нараховані) у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з інжинірингу (крім витрат, нарахованих на користь постійних представництв нерезидентів, які провадять свою діяльність на території України через постійне представництво)	139.1.14	Витрати не враховуються у обсязі, що перевищує 5 % митної вартості обладнання, імпортованого згідно з відповідним контрактом, а також у випадках, визначених підпунктом 139.1.15 цього Кодексу

1	2	3	4
10.	Витрати, нараховані у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з інжинірингу, 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 Кодексу; б) особа, на користь якої нараховується плата за такі послуги, не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) такої плати за послуги.	139.1.15	Не включаються до складу витрат повністю
11.	Нарахування роялті у звітному періоді на користь 1) нерезидента (крім нарахувань на користь постійного представництва нерезидента, яке підлягає оподаткуванню згідно з пунктом 160.8, нарахувань, що здійснюються суб'єктами господарювання у сфері телебачення і радіомовлення відповідно до Закону України "Про телебачення і радіомовлення", та нарахувань за надання права на користування авторським, суміжним правом на кінематографічні фільми іноземного виробництва, музичні та літературні твори)	140.1.1	Не включається до витрат в обсязі, що перевищує 4 % доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (за вирахуванням податку на додану вартість та акцизного податку) за рік, що передує звітному
12.	Нарахування роялті у випадках, якщо виконується будь-яка з умов: а) особа, на користь якої нараховуються роялті, є нерезидентом, що має офшорний статус з урахуванням пункту 161.3 статті 161 цього Кодексу; б) особа, на користь якої нараховується плата за такі послуги, не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) такої плати за послуги за виключенням випадків, коли бенефіціар (фактичний власник) надав право отримувати таку винагороду іншим особам; в) роялті виплачуються щодо об'єктів, права інтелектуальної власності щодо яких вперше виникли у резидента України	140.1.1	До витрат не включається
13.	Будь-які витрати із страхування ризиків, пов'язаних із виробництвом національних фільмів	140.1.6	Включаються до витрат у розмірі не більше 10 % вартості виробництва національного фільму
14.	Витрати на відрядження, не підтвержені документально, на харчування та фінансування інших власних потреб фізичної особи (добові витрати), понесені у зв'язку з таким відрядженням у межах території України, більш як 0,2 розміру мінімальної заробітної плати, що діяв для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, в розрахунку на добу, а для відряджень за кордон – більше 0,75 розміру мінімальної заробітної плати, що діяв для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, в розрахунку на добу	140.1.7	Не включаються до витрат
15.	Витрати на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів	144.1	Включаються до витрат в межах 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного року. Витрати понад визначені для цілей оподаткування капіталізуються
16.	Витрати, понесені платником податку у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у пов'язаної особи	153.2.2	Визначаються виходячи з договірних цін, але не вищих за звичайні ціни, що діяли на дату такого придбання, у разі якщо договірна ціна на такі товари (роботи, послуги) відрізняється більше ніж на 20 % від звичайної ціни на такі товари (роботи, послуги)

Внаслідок невключення, або неповного включення окремих витрат до податкової виробничої собівартості, вона не завжди співпадає з бухгалтерською виробничою собівартістю. Крім причин, наведених у таблиці 3, розходження між податковою і бухгалтерською собівартістю можуть виникнути також і з інших підстав, зокрема у зв'язку з різними методами нарахування амортизації та/або із встановленням різних термінів корисного використання основних засобів для бухгалтерських та податкових цілей. Підприємство може здійснити переоцінку основних засобів (у т. ч. дооцінку понад суму індексації, передбаченої податковим законодавством), що також призведе до різних сум нарахованої амортизації у бухгалтерському обліку та в декларації з податку на прибуток підприємства.

У зв'язку з вищевикладеним виникає проблема відображення різниці між податковою та бухгалтерською собівартістю у бухгалтерському обліку для отримання інформації для заповнення податкової звітності. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про податкові різниці та її розкриття у фінансовій звітності визначає Положення бухгалтерського обліку "Податкові різниці" [5]. Проте у цьому П(с)БО наводиться лише загальний порядок відображення податкових різниць у бухгалтерському обліку. Зокрема, у п. 7 Положення зазначено, що при систематизації інформації, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, у регістрах синтетичного та аналітичного обліку обов'язково проводиться аналіз господарської операції на наявність податкових різниць.

Вирішення цієї проблеми можливе через введення субрахунків для відображення таких різниць. Наприклад, матеріальні цінності були куплені в офшорній зоні. До бухгалтерської собівартості буде включена їх первісна вартість, а до податкової – 85 %. При використанні цих цінностей у господарській діяльності на витрати слід віднести окремо суму 85 % та 15 %.

Для того, щоб витрати, які входять до бухгалтерської і податкової собівартості, були визнані, необхідно їх підтвердити первинними документами. Згідно з п. 138.2 ст. 138 Податкового кодексу України витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку.

Документ, яким мають бути оформлені податкові різниці, нормативними актами України не визначений. На наш погляд, різниці, які виникають між податковою і бухгалтерською собівартістю, можуть оформлюватися, і як наслідок підтверджуватися, бухгалтерською довідкою (довідкою-розрахунком) до первинного документа.

На підставі первинних документів формуються регістри синтетичного обліку, що використовуються для відображення витрат підприємства (у тому числі тих, що формують бухгалтерську собівартість).

Різницю між витратами, що входять до бухгалтерської і податкової собівартості, слід відображати у регістрах синтетичного обліку через виділення окремих рядків (граф) для їх відображення або в інший спосіб, що забезпечуватиме реєстрацію і накопичення відповідної інформації для її розкриття у фінансовій та податковій звітності. Так, наприклад, у одному рядку (графі) відображати витрати діяльності згідно з бухгалтерськими правилами, а в іншому – податкові різниці. Це відповідає вимогам П(с)БО "Податкові різниці", у п. 9 якого зазначено, що інформація про тимчасові і постійні податкові різниці накопичується в регістрах бухгалтерського обліку, зокрема виділенням окремих граф для їх відображення (за відповідною класифікацією – тимчасова або постійна) або в інший спосіб, що забезпечуватиме реєстрацію і накопичення відповідної інформації для її розкриття у фінансовій звітності.

Підставою для відображення в декларації з податку на прибуток податкової собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) може бути бухгалтерська довідка-розрахунок, форма якої наведена в таблиці 4.

Таблиця 4

Розрахунок податкової собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг)

Показник	На початок періоду	Витрати за період	Разом (2 + 3)	Реалізовано	Залишок (4 – 5)
Бухгалтерська собівартість, тис. грн	100	120	220	150	70
Суми, що не визнаються згідно з ПКУ, тис. грн	10	6	16	$10,05 = 150 - 139,05$	5,05
Податкова собівартість, тис. грн	90	114	204	$139,05 = 150 \cdot 0,927$	64,95
Частка податкової собівартості у виробничій, коеф. (рядок 3 : рядок 1)	0,9	0,95	0,927	0,927	0,9279

Для складання податкової декларації з податку на прибуток підприємства із стовпця «Реалізовано» буде взято суму податкової собівартості (139,05 тис. грн).

Висновки. У результаті проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

1. У більшості випадків податкова і бухгалтерська собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) не будуть співпадати внаслідок невизнання окремих витрат з метою оподаткування податком на прибуток згідно з Податковим кодексом України. Для отримання достовірної інформації про податкову собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) пропонується при обробленні первинних документів, які підтверджують здійснені витрати на виробництво, оформлювати бухгалтерську довідку (довідку-розрахунок) щодо виділення із загальних витрат тих, що не відносяться до податкових.

2. У реєстрах бухгалтерського обліку при відображенні витрат за елементами і статтями слід виділяти окремий рядок (графу) для відображення витрат, що не визнаються в цілях оподаткування податком на прибуток згідно з Податковим кодексом України.

3. Для розрахунку податкової собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) пропонується скласти бухгалтерську довідку-розрахунок, наведену в таблиці 4.

Список використаних джерел

1. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minfin.gov.ua>.

2. *Податковий кодекс* України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.

3. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні*: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.

4. *Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12* “Облік податку на прибуток” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minfin.gov.ua>.

5. *Дрозд І. Зарубіжний досвід бухгалтерського обліку податкових різниць* / І. Дрозд // Вісник Київського національного університету ім. Т. Шевченка. Серія: економіка. – 2011. – № 130. – С. 18-21.

6. *Положення бухгалтерського обліку “Податкові різниці”*: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 25.01.2011 № 27 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minfin.gov.ua>.