

- чинники [Текст] / О. М. Балакірева, Ю. М. Галустян // Український соціум. — 2007. — № 5-6. — С. 14—27.
3. Петрик, О. А. Аудит : методологія і організація [Текст] : монографія. — К., 2003. — 260 с.
4. Социальный аудит [Текст] / Под редакцией д. е. н., проф. А. А. Шулуса; д. е. н., проф. Ю. Н. Попова. — М. : Издательский дом «АТиСО», 2008. — 524 с.
5. Мешков В.Р. Особенности российской модели социального аудита. Экспресс-серия [Текст] / В. Р. Мешков. — М. : Издательский дом «АТиСО», 2009. — С. 410—417.
6. Буряк, В. До питання про джерела права соціального забезпечення [Текст] / В.Буряк // Вісник львівського національного університету. Серія юридична. — № 38. — С. 362—369.

В статье рассматриваются вопросы социального аудита; его виды, место и роль в системе управления социальными процессами; указываются основные правовые акты, которые используются в процессе социального аудита; рассматриваются основные методы его проведения.

Ключевые слова: социальный аудит, социальная сфера, социальные права, виды социального аудита, социальная ответственность, социоэкономические показатели.

УДК 336.025

V.F. Deyneka, Deputy director,

I.A. Shavlo, Researcher

National University of State Tax Service of Ukraine

FEATURES OF TAX AND ACCOUNTING COSTS OF LABOR PROTECTION

Abstract. There was considered the underlying regulatory and legislative acts, which are associated with expenditure on labor protection. Also discussed features of reflection of operations, for providing employees with special clothes and shoes, personal protective equipment in financial accounting using tax law restrictions in determination of the object of taxation. Defined that special clothes, shoes and other personal protective equipment, which are given by employer and for employee, related with general expenses.

Analyzed the reflection of expenditure on labor protection in financial accounting based on groups of assets they are attributed to. Taking into consideration the accounting policy of enterprise, were shown on what accounts these assets are accounted.

Also considered the example of reflection of expenditure on providing the employees with special clothes, shoes and food in financial and tax accounting.

For harmonization of fiscal and financial accounting was defined the influence of the state on accounting policy.

Keywords: accounting policy, financial accounting, fiscal accounting, expenditure of double submission, labor protection.

В. Ф. Дейнека, заступник директора,

І. А. Шавло, науковий співробітник

Науково-дослідний інститут фінансового права

Національний університет ДПС України

ОСОБЛИВОСТІ ПРОВЕДЕННЯ В ПОДАТКОВОМУ ТА БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ВИТРАТ З ОХОРОНИ ПРАЦІ

Розглянуто основні нормативні та законодавчі акти, пов'язані з визнанням витрат на охорону праці. Розкрито питання відображення в бухгалтерському обліку операцій щодо забезпечення працівників спецодягом, спецвзуттям, засобами індивідуального захисту з урахуванням особливих умов (обмежень) податкового законодавства при визначенні об'єкта оподаткування. Розглянуто приклад віднесення витрат на забезпечення найманих працівників юридичної особи спецодягом, взуттям, форменим одягом та спеціальним харчуванням за даними бухгалтерського та податкового обліку.

Ключові слова: облікова політика, бухгалтерський облік, податковий облік, витрати подвійного підпорядкування, охорона праці.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Останнім часом науковцями та практиками все більше уваги приділяється питанням обліку витрат, які мають подвійне призначення і частково

враховуються при визначенні оподаткованого прибутку підприємства.

Особливого значення питання визначення витрат набули в контексті прийняття у 2011 році Податкового кодексу України, який лише частково узгодив суперечності між практикою ведення бухгалтерського та податкового обліку, проте не зміг повністю нівелювати наявні розбіжності. Гармонізація бухгалтерського та податкового обліку є однією з важливих проблем підприємств усіх організаційно-правових форм власності при формуванні фінансової, податкової та статистичної звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичним і практичним аспектами вирішення проблеми консолідації бухгалтерського та податкового обліку при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток присвячено публікації Г. Клепар, О. Задорожного, В. Мосейчука, Т. Плахтій, Д. Савчука, П. Патлатого, І. Ребка, Н. Марченка та інших. Проте вирішення питання відображення в бухгалтерському та податковому обліку витрат подвійного підпорядкування й досі залишається актуальним.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є визначення впливу облікової політики на віднесення витрат подвійного призначення на прикладі проведення суб'єктами господарської діяльності витрат на охорону праці з метою гармонізації систем бухгалтерського та податкового обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Основними нормативними та законодавчими актами, пов'язаними з проведенням витрат на охорону праці, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування СГД юридичних осіб, є такі: Постанова Кабінету Міністрів України від 27 червня 2003 року № 994 «Про затвердження переліку заходів та засобів з охорони праці, витрати на здійснення та придбання яких включаються до витрат», із змінами та доповненнями (далі – Постанова № 994), Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI (далі – Кодекс), Закон України «Про охорону праці» від 14 жовтня 1992 року № 2694-XII, Положення про порядок забезпечення працівників спеціальним одягом, спеціальним взуттям та іншими засобами індивідуального захисту, затверджене наказом Державного комітету України з промислової безпеки, охорони праці та гірничого нагляду від 24 березня 2008 року № 53, Типові галузеві норми безплатної видачі працівникам спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту у різних галузях виробництва, затверджені наказами Державного комітету України по нагляду за охороною праці.

Перелік заходів та засобів охорони праці, витрати на здійснення та придбання яких включаються до витрат, затверджений Постановою № 994, а особливості, за якими такі витрати, відносять до витрат подвійного призначення, передбачені відповідно підп. 140.1.1 п. 140.1 ст. 140 Кодексу.

У процесі діяльності окремими підприємствами для виконання трудових обов'язків працівникам надаються одяг, взуття та засоби індивідуального захисту, що у свою чергу визначаються як спеціальні.

Обов'язковість видачі спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту передбачено ст. 163 КЗпПУ, відповідно до якої на роботах із шкідливими та небезпечними умовами праці, а також роботах, пов'язаних із забрудненням або здійснюваних у несприятливих температурних умовах, працівникам видається безплатно за встановленими нормами спеціальний одяг, спеціальне взуття та інші засоби індивідуального захисту [1]. Підкреслимо, що ст. 8 Закону України «Про охорону праці» від 14 жовтня 1992 року № 2694-XII містить аналогічну вимогу.

Необхідно зауважити, що придбання, комплектування, видача та утримання спецодягу, відповідно до нормативно-правових актів про охорону праці та колективного договору, зобов'язаний забезпечити за свій рахунок роботодавець в особі власника чи уповноваженого ним органу [2]. Щодо їх вартості, то законодавством обмежень не встановлено, отже, працедавець, який насправді дбає про безпеку та зовнішній вигляд своїх працівників, може не економити та забезпечити засобами індивідуального захисту працівників відповідно до

своїх фінансових можливостей.

У разі передчасного зношення цих засобів не з вини працівника роботодавець зобов'язаний замінити їх за свій рахунок. Якщо в колективному договорі роботодавцем передбачена можливість придбання спецодягу, інших засобів індивідуального захисту, мийних та знешкоджувальних засобів за кошти працівника – роботодавець зобов'язаний компенсувати всі витрати на умовах, передбачених колективним договором [2].

Таким чином, спецодяг, спецвзуття та інші засоби індивідуального захисту у межах встановлених норм видається роботодавцем обов'язково та відноситься до складу загальноновиробничих витрат.

Зазначимо, що нормативним документом, який передбачає зберігання та видачу спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту, є Положення про порядок забезпечення працівників спеціальним одягом, спеціальним взуттям та іншими засобами індивідуального захисту, затверджене наказом Державного комітету України з промислової безпеки, охорони праці та гірничого нагляду від 24 березня 2008 року № 53.

На особливу увагу заслуговує п. 4.1 цього Положення, згідно з яким засоби індивідуального захисту, що видаються працівникам, вважаються власністю підприємства, обліковуються як інвентар і підлягають обов'язковому поверненню при звільненні, переведенні на тому самому підприємстві на іншу роботу, для якої видання засобів індивідуального захисту не передбачається нормами, а також після закінчення термінів їх носіння замість одержуваних нових засобів індивідуального захисту [3].

Необхідно зазначити, що перелік заходів та засобів з охорони праці, витрати на здійснення та придбання яких включаються до витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, передбачено Постановою № 994, а також може встановлюватися типовими галузевими нормами, основними з яких є :

1) у харчовій промисловості (олійно-жирове, спиртове, лікєро-горілчане, пиво безалкогольне, кондитерське, тютюнове та тютюново-ферментаційне, парфумерно-косметичне та ефіроолійне виробництво) – наказ Державного комітету України по нагляду за охороною праці від 10 червня 1998 року № 115;

2) у м'ясній і молочній промисловості – наказ Державного комітету України по нагляду за охороною праці від 10 червня 1998 року № 116;

3) у сільському та водному господарстві – наказ Державного комітету України по нагляду за охороною праці від 10 червня 1998 року № 117;

4) в елеваторній, борошномельно-круп'яній та комбікормовій промисловості – наказ Державного комітету України по нагляду за охороною праці від 10 червня 1998 року № 118;

5) у зв'язку – наказ Державного комітету України по нагляду за охороною праці від 08 липня 1998 року № 139;

6) в автомобільному транспорті – наказ Державного комітету України по нагляду за охороною праці від 20 жовтня 1998 року № 207;

7) у целюлозно-паперовій промисловості – наказ Міністерства праці та соціальної політики України від 28 грудня 2000 року № 359;

8) у залізничному транспорті України – наказ Державного комітету України по нагляду за охороною праці від 21 січня 2004 року № 12.

Підкреслимо, що проведення витрат, пов'язаних з охороною праці, за даними податкового обліку при визначенні об'єкта оподаткування, регулюється підп. 140.1.1 п. 140.1 ПКУ. Так, витрати платника податку на забезпечення найманих працівників спеціальним одягом, взуттям, спеціальним (форменим) одягом, мийними та знешкоджувальними засобами, засобами індивідуального захисту, що необхідні для виконання професійних обов'язків, а також продуктами спеціального харчування за переліком, що встановлюється Кабінетом Міністрів України, та/або галузевими нормами безплатної видачі працівникам спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту, враховуються як витрати подвійного призначення [4].

Отже, брати до уваги при визначенні об'єкта оподаткування витрати на придбання

одягу та взуття платник податку може тільки у разі, якщо ці засоби внесено до Переліку Постанови № 994 або до галузевих норм.

Виходячи з реальних можливостей та необхідності покращання умов охорони праці на виробництві, роботодавець може додатково понад встановлені норми, згідно з колективним договором, забезпечувати працівників необхідними засобами індивідуального захисту. Такі додаткові витрати, відповідно до чинного законодавства, можуть здійснюватися тільки за рахунок власного прибутку підприємства, оскільки відносяться до витрат подвійного призначення.

У податковому обліку витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку.

Витрати, не пов'язані з провадженням господарської діяльності та/або витрачені додатково понад встановлені законодавством норми, до складу витрат при визначенні об'єкта оподаткування не відносять [4]. Тому виходячи з природи витрат, пов'язаних з охороною праці, при обчисленні податку на прибуток виникають постійні податкові різниці.

Що стосується обліку цих витрат відповідно до Правил ведення бухгалтерського обліку (П(С)БО), то таких обмежень не існує.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій щодо забезпечення працівників спецодягом, спецвзуттям, засобами індивідуального захисту визначається наказом про облікову політику та внутрішніми нормативними документами підприємства.

Потрібно наголосити, що важливим моментом при відображенні витрат з охорони праці у бухгалтерському обліку є те, до якої групи активів вони віднесені – до запасів чи основних засобів.

Якщо нормативний термін використання одягу, взуття, засобів індивідуального захисту становить менше року, його облік ведеться у складі запасів (п. 6 П(С)БО 9 «Запаси») [5]. Відповідно, коли нормативний термін їх використання становить більше року, їх відносять до складу основних засобів (п. 4 П(С)БО 7 «Основні засоби») [6].

Крім того, наказом про облікову політику підприємства може застосовуватися вартісний критерій віднесення цих витрат.

Підсумовуючи, можна зазначити, що облік спеціального (форменого) одягу, взуття, засобів індивідуального захисту, які необхідні для виконання професійних обов'язків, а також продуктів спеціального харчування на підприємствах ведеться на таких рахунках:

- 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» (якщо класифікується як запаси – термін служби не перевищує одного року);
- 109 «Інші основні засоби» (якщо класифікується як основні засоби за вартісним критерієм і за терміном служби);
- 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» (МНМА) (якщо за вартісним критерієм спецодяг відповідає МНМА і при цьому термін його служби перевищує рік).

Приклад відображення в бухгалтерському обліку витрат, пов'язаних із статтею «Охорона праці», міститься у таблиці 1.

Таблиця 1

Віднесення витрат на забезпечення найманих працівників спецодягом, взуттям, форменим одягом та спеціальним харчуванням*

№з/п	Зміст операції	Д-т	К-т	Примітки
1	Перераховано кошти постачальнику за спецодяг, спецвзуття, формений одяг, спецхарчування	631	311	
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641/ПДВ	644	п.198.3 ПКУ
3	Отримано від постачальника спецодяг/спецхарчування	22/209	631	
4	Закрито розрахунки з ПДВ	644	631	

Продовження табл. 1

5	Видано працівнику спецодяг/спецхарчування	377	22/209	підп. 165.1.9 ПКУ
6	Віднесено до складу витрат виданий спецодяг, спецхарчування	23, 91	377	підп. 140.1.1 ПКУ
7	Перераховано кошти постачальнику за спецодяг, строк використання якого більше 1 року	631	311	
8	Відображено податковий кредит з ПДВ	641/ПДВ	644	п.198.3 ПКУ
9	Отримано від постачальника спецодяг, строк використання якого більше 1 року	151	631	
10	Закрито розрахунки з ПДВ	644	631	
11	Введено в експлуатацію	112	151	
12	Видано працівнику спецодяг та нараховано амортизацію	23, 91	131	підп. 140.1.1 ПКУ

*Розроблено авторами

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Отже, проведене дослідження дає змогу зробити такі висновки. Виходячи з економічної сутності витрат з охорони праці та інших витрат виробництва, які відносять, згідно з податковим законодавством, до витрат подвійного призначення, можна стверджувати, що віднесення таких витрат у податковому та бухгалтерському обліку відрізняється за методикою розрахунку, хоча сформовані вони на підставі одних і тих самих первинних документів. Як наслідок, розрахований для оподаткування прибуток підприємства, визначається за різною нормативною базою при цьому відбувається дублювання показників у податковому та бухгалтерському обліку. У зв'язку з цим існує необхідність в удосконаленні систем податкового та бухгалтерського обліку шляхом їх зближення.

Зазначимо, що на сьогодні у світовій практиці спостерігається тенденція до орієнтації національних систем бухгалтерського обліку на загальноприйнятий у світі комплекс підходів і правил [7].

А тому ініціатива уряду України щодо реформування податкової системи в частині податку на прибуток підприємств шляхом упровадження єдиного обліку на стандартах фінансової звітності, скоригованої на обмежену кількість податкових різниць, призведе до спрощення ведення обліку на підприємствах, раціонального використання ресурсів та часу суб'єктами підприємницької діяльності.

Список використаних джерел

1. Кодекс законів про працю України [Текст] : офіц.текст : за станом на : 26.10.2014 р. / Верховна Рада України; Кодекс України, Закон, Кодекс від 10.12.1971 р. № 322-VIII. — Доступно з мережі Інтернет : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/322-08> (дата звернення 06.10.14). — Назва з екрана.
2. Про охорону праці [Текст] : [закон України : офіц.текст : за станом на 26 жовтня 2014 р.] / Верховна Рада України ; Закон від 14.10.1992 р. № 2694-XII // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1992, № 49, ст.668. — Відомості доступні також з мережі Інтернет : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2694-12> (дата звернення 06.10.14). — Назва з екрана.
3. Про затвердження Положення про порядок забезпечення працівників спеціальним одягом, спеціальним взуттям та іншими засобами індивідуального захисту [Текст] : офіц.текст : за станом на 25.12.2009 р. / Держгірпромнагляд ; Наказ, Положення, Форма типового документа [...] від 24.03.2008 № 53 наказ Державного комітету України з промислової безпеки охорони праці та гірничого нагляду : від 24.03.2008 р. № 53 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0446-08> (дата звернення 06.10.14). — Назва з екрана.

4. Податковий кодекс України [Текст] : офіц. текст : за станом на 01.10.2014 / Верховна Рада України ; Кодекс України, Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). — 2011. — № 13—14, № 15—16, № 17, ст. 112. — Відомості доступні також з мережі Інтернет : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1391419053853552> (дата звернення 15.10.14). — Назва з екрана.
5. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [Текст] : [офіц. текст] : за станом на 25.01.2013 р. / Мінфін України ; Наказ, Положення від 20.10.1999 № 246. — Доступно з мережі Інтернет : <http://ubooks.com.ua/books/000171/inx38.php> (дата звернення 03.10.14). — Назва з екрана.
6. Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [Текст] : офіц. текст : за станом на 18.03.2014 р. / Мінфін України ; Наказ, Положення від 27.04.2000 № 92. — Доступно з мережі Інтернет : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (дата звернення 06.10.14). — Назва з екрана.
7. Міжнародний досвід гармонізації бухгалтерського та податкового обліку з податку на прибуток. — Ірпінь : НДІ фінансового права, 2013. — 60 с.

Рассмотрены основные нормативные и законодательные акты, связанные с расходами на охрану труда. Раскрыт вопрос отражения в бухгалтерском учете операций по обеспечению сотрудников спецодеждой, спецобувью, средствами индивидуальной защиты и проведению их в налоговом учете при определении объекта налогообложения. Рассмотрен пример отражения этих расходов по данным бухгалтерского и налогового учета.

Ключевые слова: *учетная политика, бухгалтерский учет, налоговый учет, расходы двойного назначения, охрана труда.*

УДК 657.446

*L. V. Koval, Ph.D., Associate professor
Vinnitsia National Agrarian University*

AN ACCOUNTING SOFTWARE SECURITY ACTIVITIES OF AGRICULTURAL PRODUCERS

Abstract. *Generalized and expanded classification of insurance for the purposes of accounting, which allowed him to identify objects in the farms. Suggestions for improving the theoretical foundations of the payments for property insurance business and agricultural enterprises to obtain timely, accurate and objective accounting information for management. Organizational and methodological approaches to improve the accounting for insurance payments based on industry characteristics. Directions for further research on the subject.*

Is proved that the classification of the types of insurance should be done by highlighting the historical, economic and legal characteristics. As part of the economic characteristics of insurance proposed to divide into five species, one of which insurance activities. This classification allows us to determine the specifics of the settlement of insurance in the agricultural enterprises and contributes to the improvement of organizational - methodical techniques of accounting.

Keywords: *insurance activities, classification of insurance, accounting, agricultural producers.*

Л.В. Коваль, к.е.н., доцент

Вінницький національний аграрний університет

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТРАХУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ

Узагальнено та доповнено класифікацію видів страхування для потреб обліку, що дозволило визначити його об'єкти у сільськогосподарських підприємствах. Розроблено пропозиції щодо вдосконалення теоретичних засад обліку розрахунків зі страхування майна та діяльності у сільськогосподарських підприємствах з метою отримання своєчасної, достовірної і об'єктивної облікової інформації для системи управління. Запропоновано організаційні та методичні підходи щодо удосконалення обліку розрахунків по страхуванню з урахуванням галузевих особливостей. Визначено напрямки подальших наукових досліджень з даного питання.

Ключові слова: *страхування, діяльність, класифікація, страхування діяльності, облік, сільськогосподарські товаровиробники.*