

УДК 657

Радченко К.М., аспірант кафедри обліку та аудиту  
КНУ імені Т.Шевченка

## УЗГОДЖЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ТА ПОДАТКОВОМУ ОБЛІКУ

© Радченко К.М.

У даній статті описано значення та необхідність гармонізації та узгодження даних обліку витрат в бухгалтерському та податковому обліку, визначено можливі шляхи реалізації поставленого завдання.

**Ключові слова:** показники діяльності, витрати, валові витрати, бухгалтерський облік, податковий облік.

In this article a value and necessity of harmonization and concordance of information of account of charges is described in a book-keeping and tax account, certainly possible ways of realization of the put task.

**Key words:** performance, expense indicators, gross charges, record-keeping, fiscal accounting.

В данной статье описано значение и необходимость гармонизации и согласования данных учета затрат в бухгалтерском и налоговом учете, определены возможные пути реализации поставленной задачи.

**Ключевые слова:** показатели деятельности, затраты, валовые затраты, бухгалтерский учет, налоговый учет.

**Постановка проблеми.** Кожен суб'єкт підприємницької діяльності зобов'язаний складати та подавати відповідним користувачам звітну інформацію за результатами своєї діяльності. До зовнішньої звітності відноситься фінансова, статистична та податкова. Всі форми звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

Незалежно від призначення двох систем обліку - податкового та бухгалтерського (бухгалтерський облік має на меті надання достовірної інформації про фінансовий стан підприємства, податковий облік виконує фіскальні і регуляторні функції), завжди існує необхідність їх співставності та виявлення причин розбіжностей, якщо показники однієї системи різко відрізняються від іншої.

Складання фінансової та податкової звітності підприємств

передбачає необхідність узгодження і взаємного контролю за формуванням окремих показників. Одним з важливих показників узгодження показників фінансової та податкової звітності є витрати, які належать до категорії визначальних показників діяльності суб'єктів господарювання.

**Аналіз основних досліджень і публікацій.** Питанню гармонізації бухгалтерського та податкового обліку присвятили свої роботи такі вітчизняні вчені-економісти як: Н. Гура, З. Задорожний, З. Здихальська, Л. Ловінська, О. Малишкін, Д. Свідерський, Т. Сльозко та інші. Наукові здобутки зазначених вчених є вагомим внеском у теорію, методологію та організацію бухгалтерського обліку. Але питання гармонізації та узгодження даних обліку витрат в бухгалтерському та податковому обліку є відкритим і сьогодні та потребує подальшого вивчення та дослідження, для цього необхідно визначити головні відмінності між бухгалтерським та податковим обліком витрат.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** З переходом до ринкової економіки в Україні розпочалась реформа бухгалтерського обліку сьогодні фінансовий облік ведеться на основі використання національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО), розроблених з урахуванням вимог міжнародних стандартів фінансової звітності та бухгалтерського обліку (МСБО).

Бухгалтерський (фінансовий) облік використовує властиві обліку прийоми реєстрації, систематизації, групування та контролю даних, він забезпечує формування різноманітної економічної інформації. При цьому кожний факт господарської діяльності підприємства відображається у фінансовому обліку методом подвійного запису на рахунках бухгалтерського обліку. Після узагальнення облікових даних та їх контролю інформація відображається в регламентованих фінансових звітах. Формування фінансових звітів, у яких відображають інформацію про фінансове становище підприємства, результати його діяльності і рух грошових коштів, є одним з основних завдань ведення фінансового обліку. Реалізація цих завдань забезпечує першочергові потреби державних органів управління в отриманні потрібної їм інформації про діяльність підприємств.

Бухгалтерський (фінансовий) облік ґрунтується на загальних принципах ведення обліку. Для нього обов'язковим є дотримання

вимог чинного законодавства і нормативно-правових актів, які визначають до цього виду обліку загальні вимоги. На кожному етапі фінансового обліку формується узагальнена інформація про окремі об'єкти обліку - активи, капітал, зобов'язання, витрати, доходи, фінансові результати. Ця інформація дає можливість загалом оцінити фінансовий, майновий стан підприємства і результати його діяльності, встановити основні тенденції у зміні показників.

Виникнення податкового обліку пов'язано, перш за все, з прийняттям оновлених редакцій Законів України «Про оподаткування прибутку підприємств» [1] та «Про податок на додану вартість» [2].

Податковий облік ведеться за стандартами та вимогами податкового законодавства, що суттєво відрізняються від вимог облікового законодавства і не містить посилань на дані бухгалтерського (фінансового) обліку.

Податковий облік відрізняється від організації бухгалтерського (фінансового) обліку спрямуванням на визначення бази оподаткування. Саме база оподаткування і податкове зобов'язання платника податку є об'єктом податкового обліку.

За кожним податком законодавство визначає індивідуальну, специфічну базу, яку й слід застосовувати в податковому обліку. В чинному законодавстві поняття «методи податкового обліку» не наведено, використовують термін «правила податкового обліку». Порівнюючи правила податкового обліку та методи бухгалтерського обліку з метою зіставлення цих двох видів обліку (бухгалтерського (фінансового) та податкового обліку), можна визначити, що методи бухгалтерського обліку в податковому обліку використовуються частково (рахунки, документування, оцінка), а такі методи, як подвійний запис, інвентаризація, калькуляція не застосовуються взагалі. Що стосується звітності, то в податковому обліку її подають у формі декларацій.

Податковий облік законодавчо вимагається від платників податків, але методології цього обліку практично не існує. В Україні проблемою податкового обліку займаються два відомства: Міністерство фінансів України, на яке покладена розробка методології бухгалтерського обліку та Державна податкова адміністрація України, яка займається обліком та стягненням податків (зборів), але методологією податкового обліку вони не

займаються.

Витрати є показником діяльності підприємства. Інтерпретація витрат в обліку залежить від вимог користувачів інформації. Інформація для кредиторів, можливих інвесторів, власників надається фінансовим обліком, інформацію для керівників підприємств та їх підрозділів надає управлінський облік, для податкових органів – податковий облік. Так, в різних видах обліку навіть визначення витрат відрізняється один від одного.

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» [3], витратами звітнього періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати будуть достовірно оцінені. На це визначення спираються при визнанні витрат в бухгалтерському обліку та складанні фінансової звітності.

В податковому обліку при складанні податкової звітності застосовують інше визначення витрат. Згідно з Законом України «Про оподаткування прибутку підприємства», витрати мають назву – «валові витрати». Валові витрати виробництва та обігу – це сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які купуються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності. Валові витрати в фінансовому обліку не існують.

Різні визначення витрат пов'язані з відмінностями їх обліку. В бухгалтерському та податковому обліку витрат різниця чітко простежується при:

— обліку витрат виробництва – вони є об'єктом бухгалтерського обліку, тоді як у податковому обліку та податковій звітності вони не відображаються;

— обліку витрат, пов'язаних з амортизаційними відрахуваннями – нарахування амортизації в бухгалтерському і податковому обліку регламентуються різними нормативними актами. У фінансовому та податковому обліку застосовуються різні методи нарахування амортизації, при застосуванні податкових норм та методів нарахування амортизації не враховується моральне та фізичне старіння основних засобів, повна амортизація об'єкта

основних засобів у податковому обліку неможлива, також, податкові методи нарахування амортизації протирічають міжнародним стандартам фінансової звітності. Сума амортизації, що розраховується в бухгалтерському обліку не може застосовуватися в податковому для визначення оподаткованого прибутку;

— обліку витрат на ремонт – в бухгалтерському обліку збільшення вартості основних засобів здійснюється на суму витрат на модернізацію, реконструкцію, добудову об'єкта, в податковому обліку на суму витрат на ремонт, яка перевищує 10% балансової вартості основних фондів на початок року;

— обліку витрат від реалізації необоротних активів – в бухгалтерському обліку залишкову вартість та витрати що пов'язані з продажем відносять до інших витрат операційної діяльності [4], в податковому обліку до таких витрат відносять суму перевищення балансової вартості об'єкта основних засобів першої групи і нематеріальних активів над вартістю продажу;

— обліку витрат, від реалізації фінансових інвестицій – в бухгалтерському обліку виникають витрати до яких відноситься балансова вартість реалізованих фінансових інвестицій і витрати, що пов'язані з їх реалізацією, у податковому обліку валові витрати не виникають;

— обліку витрат на матеріали – при визначенні оподаткованого прибутку включається не вартість використаних у виробництві запасів, а вартість придбаних запасів з наступним перерахунком їх залишків;

— при документуванні витрат – в бухгалтерському обліку при обліку витрат, використовують всю необхідну документацію, у податковому обліку використовують лише податкові накладні, регістри обліку валових доходів і витрат.

В бухгалтерському та податковому обліку існує різниця між методами обліку доходів і витрат. В бухгалтерському обліку відображаються всі господарські операції незалежно від того, відносяться вони до валових доходів або валових витрат, чи ні.

Визначення головних відмінностей в обліку витрат в бухгалтерському та податковому обліку дозволяє визначити певні напрями узгодження бухгалтерського та податкового обліку.

Так, при використанні даних бухгалтерського обліку при складанні податкової звітності необхідне розмежування доходів і

витрат, які мають однорідну основу для фінансової, але різні значення для податкової звітності. Основною умовою є розмежування в бухгалтерському обліку витрат на ті, що відносяться або не відносяться до валових витрат. Види витрат диференційовані в розрізі окремих елементів і достатньо повно відображені у восьмому класі рахунків. Місця виникнення витрат у сучасному Плані рахунків [5] обмежуються узагальненими статтями: «виробництво», «загальновиробничі витрати», «адміністративні витрати», «витрати на збут», «інші операційні витрати». В своїй роботі Д. Свідерській [6], пропонує використовувати субрахунки і рахунки нижчого порядку до чинного Плану рахунків, тобто один субрахунок – витрати, які відносяться до валових витрат, другий – витрати, які не відносяться до валових витрат. При цьому, витрати відносяться на відповідний субрахунок в процесі введення відповідної інформації з первинних документів і облікових регістрів.

Таку ж думку висловлює З. Задорожний [7]. Учений вважає, що, якщо в бухгалтерському (фінансовому) обліку витрати відносяться до адміністративних, загальновиробничих, витрат на збут, а в податковому обліку не включаються до складу валових, то узгодження цих двох видів обліку можна досягти, виділивши окремі субрахунки, на яких обліковувалися б відповідно витрати, що відносяться до валових, та ті, що не відносяться до валових. Автор зазначає, що помилкове віднесення так званих «не валових» витрат на рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності», призведе до викривлення фінансової звітності.

Отже введення додаткових субрахунків дозволить використовувати загальний підсумок по рахунку для складання фінансової звітності, зокрема форми №2 «Звіт про фінансові результати», а данні таких субрахунків – для складання декларації про прибуток.

Що стосується порядку нарахування амортизації основних засобів, то для того щоб дійти узгодження між податковою і бухгалтерською амортизацією, необхідно податкові розрахунки амортизації здійснювати на основі даних тільки обліково-аналітичної системи. Н. Гура в своїй роботі [8] рекомендує відмовитись від методів нарахування амортизації за податковим обліком, які не мають економічного підґрунтя, не обумовлені ні світовими вимогами, ні особливостями національної економіки.

При списанні на витрати запасів необхідно враховувати вартість запасів, що передаються у виробництво з їх оцінкою згідно із стандартами бухгалтерського обліку, а не тих, що придбаваються, що дасть більш достовірну оцінку витрат підприємства [8].

**Висновки.** Здійснений аналіз розбіжностей відображення витрат в бухгалтерському та податковому обліку дозволяє зробити висновок, що для зменшення розбіжностей та узгодження даних бухгалтерського (фінансового) та податкового обліку необхідна перш за все інтеграція бухгалтерського та податкового законодавства, використання в податковому обліку визначень, принципів, класифікації доходів і витрат та методологічних прийомів ідентичних тим, що використовуються в бухгалтерському обліку та надати податковому обліку дійсно статусу складової частини бухгалтерського.

Ще одним кроком в цьому напрямку повинно бути формування податкової звітності на основі даних бухгалтерського обліку, можливість трансформації даних бухгалтерського обліку про витрати в інформацію про валові витрати та запропонування алгоритму узгодження фінансового результату й податкового прибутку.

#### Список використаних джерел:

1. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28 грудня 1994 року № 334/94-ВР (в редакції Закону від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР) // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws>.
2. Закон України «Про податок на додану вартість» від 3.04.1997 р. № 168/97-ВР. // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws>.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом МФУ від 31.12.99 р. № 318.
4. К.Іванова. Аналіз зміни в бухгалтерських стандартах (коментар до наказу Міністерства від 25.09.09 р. № 1125.). – Все про бухгалтерський облік. – № 12. – 2009.
5. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Інструкція про застосування. – К.: КНТ, 2008. – 136 с.
6. Д. Свідерській. Узгодження показників фінансової та податкової звітності з податку на прибуток за даними бухгалтерського обліку. – Бухгалтерський облік і аудит. – № 11. 2009.
7. З. Задорожній. Внутрішньогосподарський облік у будівництві. – Тернопіль, 2006. – 336 с.
8. Гура Н. Необхідність та шляхи адаптації податкового обліку до потреб бухгалтерського обліку / Надія Гура // Банківська справа. – 2006. - № 3. - С.57-64.