

УДК 657

Ю. М. Скоцир,

к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку та оподаткування,
Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів**ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ ТА БУХГАЛТЕРСЬКОЇ СОБІВАРТОСТІ В КАРТОПЛЯРСТВІ**

Y. M. Skosyr,

PhD, Associate professor of the Department of accounting and taxation
Chernigiv National Technological University, Chernigiv**FORMATION OF TAX AND ACCOUNTING COST IN POTATO**

Досліджено особливості калькулювання собівартості продукції картоплярства для бухгалтерського обліку та податкових розрахунків. Зроблено порівняння методик розрахунку собівартості в бухгалтерському обліку та для податкових розрахунків. Розкрито причини виникнення різниць у бухгалтерській та податковій собівартості продукції картоплярства по статтям витрат. Запропоновано методику визначення собівартості різних репродукційних груп картоплі на основі цін активного ринку на дану продукцію.

The features costing potato products for accounting and tax calculations. Make a comparison of methods of calculation of cost accounting and for tax payments. Reveals the causes of differences in accounting and tax Potato production costs by object of expenditure. The method of determining the cost of reproducing different groups based on prices of potatoes active market for these products.

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

Keywords: cost accounting, the cost of the tax, tax differences.

Постановка проблеми. Калькулювання собівартості продукції в картоплярстві регламентується декількома нормативними документами. В бухгалтерському обліку слід керуватися П(С)БО 16 «ВИТРАТИ» [1] та Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [2]. Формувати собівартість для податкових цілей слід згідно положень Податкового кодексу України. Загальні правила визначення собівартості у перелічених вище нормативних документах співпадають. Проте положення Податкового кодексу обмежують коло витрат, яку можуть включатися до податкової собівартості продукції картоплярства. У ст. 44 Податкового кодексу України визначено, що для формування витрат підприємства використовують дані бухгалтерського обліку, які повинні бути підтверджені первинними документами.

Таким чином виникає необхідність накопичувати інформацію про витрати для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток використовуючи дані бухгалтерського обліку.

Тому є досить актуальною та важливою проблема визначення податкової собівартості за даними бухгалтерського обліку та визначення основних різниць між бухгалтерською та податковою собівартістю.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні та методологічні особливості обліку податкових витрат знайшли відображення у працях багатьох вітчизняних та зарубіжних учених, зокрема: Ф.Ф. Бутинця, М.Я. Дем'яненка, В.М. Жука, В.С.Леня, З.В. Задорожного, Г.Г. Кірейцева, С.Ф. Голова, В.В. Сопко, М.С. Пушкаря, С.В. Калюги, М.Ф. Огічука, М.В. Кужельного, В.Ф. Палія, І. Дрозда та ін.

Проте напрацювання вчених розкривають не всі особливості обліку податкової та бухгалтерської собівартості та потребують додаткового дослідження питання формування за даними бухгалтерського обліку інформації про податкову виробничу собівартість реалізованої продукції картоплярства відповідно до нормативних вимог Податкового кодексу України.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Господарські операції, що здійснюються в картоплярстві мають різну оцінку в бухгалтерському обліку та податковому законодавстві. В наслідок виникнення цих невідповідностей загальна сума податкової та бухгалтерської собівартості може суттєво відрізнятись. Вимоги Податкового кодексу України повинні бути відображені в системі бухгалтерського обліку. При формуванні декларації з податку на прибуток підприємства основною проблемою в картоплярстві стає проблема формування в системі бухгалтерського обліку інформації про податкову виробничу собівартість реалізованої власної сільськогосподарської продукції.

Мета статті. Метою статті є дослідження особливостей розрахунку бухгалтерської та податкової собівартості реалізованої продукції в картоплярстві та розроблення пропозицій з отримання інформації про податкову собівартість з даних бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу.

Поняття собівартості чітко прописані як в бухгалтерському обліку так і в податковому законодавстві. Для формування собівартості в бухгалтерському обліку сільськогосподарських підприємств слід керуватися положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та методичними рекомендаціями, де детально прописані методика визначення собівартості по кожному об'єкту обліку витрат[4]. Для визначення податкової собівартості слід використовувати бухгалтерську собівартість в частині витрат, що не суперечать вимогам Податкового кодексу.

Відповідно до п. 138.8 ст. 138 Податкового кодексу податкова собівартість реалізованої сільськогосподарської продукції буде складатись з наступних витрат:

- прямі матеріальні витрати;
- прямих витрат на оплату праці;
- амортизація виробничих основних засобів і нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом продукції;
- вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом;
- інші прямі витрати.

В бухгалтерському обліку визначають собівартість реалізованої продукції та виробничу собівартість.

Собівартість реалізованої продукції сільського господарства складається з виробничої собівартості продукції, яка була реалізована протягом звітного періоду, розподілених загальногосподарських та наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості сільськогосподарської продукції згідно п. 2.7 Методичних рекомендацій [4] включають:

- а) прямі матеріальні витрати;
- б) прямі витрати на оплату праці;
- в) інші прямі витрати;
- г) загальновиробничі витрати.

Таким чином загальні методики визначення собівартості в бухгалтерському обліку та в обліку для податкових цілей співпадають.

Витрати на виробництво продукції картоплярства формуються за об'єктами обліку та калькулювання собівартості продукції.

Групування витрат на виробництво здійснюється за статтями. Перелік статей калькулювання собівартості продукції картоплярства сільськогосподарські підприємства визначають самостійно. Витрати розподіляють на змінні та постійні.

Розрахунок фактичної собівартості продукції картоплярства в сільськогосподарських підприємствах проводиться протягом року. Об'єктами розрахунку собівартості є конкретні види продукції. У картоплярстві, крім сільськогосподарської продукції, об'єктами обліку витрат може бути незавершене виробництво, певні технологічні операції.

При формуванні собівартості у податковому обліку можна застосовувати правила, установлені національними стандартами бухгалтерського обліку. Але між цими положеннями стандартів бухгалтерського обліку і нормами Податкового кодексу виникають протиріччя (таблиця 1).

Таблиця 1.
Перелік статей витрат для формування собівартості продукції в картоплярстві

Статті витрат для галузі картоплярства	Класифікація витрат залежно від обсягу виробленої продукції	Причини виникнення різниці в сумі податкової та бухгалтерської собівартості в картоплярстві
Насіння та садівний матеріал	Змінні	Дана стаття собівартості формується за рахунок витраченого насіння на посадку, яке може бути оцінене не за собівартістю, а за справедливою вартістю
Витрати на оплату праці	Змінні	В сільському господарстві оплата праці може бути нарахована в натуральній формі. За рахунок різної оцінки натуральних виплат може відрізнитися загальна сума цих статей. В бухгалтерському обліку може застосовуватися оцінка нарахованої натуральної оплати за собівартістю, а для податкових розрахунків застосовується справедлива вартість виданої сільськогосподарської продукції у вигляді зарплати
Відрахування на соціальні заходи	Змінні	
Добрива мінеральні	Змінні	Якщо дані матеріальні цінності були придбані у пов'язаних осіб, то до витрат вони зараховуються по договірним цінам, але не більше звичайних цін
Добрива органічні	Змінні	Органічні добрива є побічним продуктом тваринництва, що не завжди оцінюється за витратами на його виробництво.
Засоби захисту рослин	Змінні	Якщо дані матеріальні цінності були придбані у пов'язаних осіб, то до витрат вони зараховуються по договірним цінам, але не більше звичайних цін
Роботи та послуги	Змінні або постійні	Податкові різниці можуть виникнути при отриманні послуг від платників єдиного податку 2 групи, якому заборонено надавати послуги юридичним особам.
Паливо та мастильні матеріали	Змінні	Паливо та мастильні матеріали списують на витрати згідно норм витрачання. Понаднормове витрачання цих витрат не включається до розрахунку податкової собівартості
Знос необоротних активів	Змінні або постійні	Сума зносу розрахована за правилами бухгалтерського обліку може відрізнитися від податкової амортизації за рахунок різних методів нарахування зносу, різних граничних термінів використання основних засобів та різної балансової вартості основних засобів за рахунок проведених переоцінок.
Витрати на ремонт необоротних активів	Постійні	Витрати на ремонт згідно п.144.1 ПК відносяться на витрати тільки в розмірі 10% від балансової вартості основних засобів на початок року, а інша частина збільшує балансову вартість відповідної групи основних засобів
Загальновиробничі витрати	Постійні	Не залежать від обсягу виробництва продукції.

Згідно ПСБО 30 сільськогосподарська продукція може бути оцінена за справедливою вартістю. Тобто при оприбуткуванні власного насіннєвого матеріалу він оцінюється за справедливою вартістю, яка може значно відрізнитися від собівартості. Таким чином положення П(С)БО №30 не відповідають правилам податкового законодавства. Сільськогосподарські підприємства, які знаходяться на загальній системі оподаткування для формування податкової собівартості повинні обліковувати сільськогосподарську продукцію з урахуванням витрат на її вирощування.

Одиницею калькулювання при визначенні собівартості продукції картоплярства є 1 центнер картоплі. Методика калькулювання собівартості картоплі має ряд особливостей. Всі витрати на вирощування картоплі необхідно розподілити між нестандартною (фуражною) та стандартною картоплею. Стандартна картопля оприбутковується за репродукціями: супер-супереліта, супереліта, еліта, I репродукція, II репродукція та товарна картопля. Методичні рекомендації [4] для розрахунку собівартості центнера стандартної картоплі пропонують із загальної суми витрат на вирощування та збирання виключити вартість нестандартної (фуражною) картоплі, а залишок витрат розподілити між репродукціями. Вартість нестандартної картоплі методичні рекомендації пропонують визначати за допомогою собівартості кормових буряків. Вирощуванням кормових буряків займається дуже невелика кількість господарств.

Таблиця 2.
Розрахунок собівартості за групами картоплі

Групи картоплі	Ціна реалізації, грн./ц	Коефіцієнт групи	Розрахунок	Вартість поточного року,
----------------	-------------------------	------------------	------------	--------------------------

				грн.
Супереліта	350	2,143	120 x 2,059	247,08
Еліта	220	1,714	120 x 1,294	155,28
Товарна	170	1	120	120
Фуражна	60	0,353	120 x 0,353	42,36

Для вирішення цієї проблеми пропонуємо собівартість різних груп стандартної та нестандартної картоплі розподіляти пропорційно цін активного ринку даного регіону (таблиця 2). Розподіл собівартості картоплі між окремими групами картоплі слід здійснювати як для податкової собівартості, так і для бухгалтерської.

Для підтвердження розрахунку податкової та бухгалтерської собівартості слід складати калькуляційні розрахунки та за допомогою бухгалтерських довідок пояснювати податкові різниці по кожній статті витрат.

Висновки:

У результаті проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

1. При розрахунку податкової та бухгалтерської собівартості реалізованої продукції картоплярства будуть виникати невідповідності в сумі витрат по статтям калькуляції. При визначенні податкової та бухгалтерської собівартості реалізованої продукції оформлювати дві окремі калькуляції та за допомогою бухгалтерської довідки пояснювати виділення бухгалтерських та податкових витрат.
2. При розподілі собівартості між групами картоплі слід використовувати на собівартість кормових буряків, а ціни активного ринку на картоплю даного регіону. Розподіл витрат слід оформлювати розрахунком та бухгалтерською довідкою. Даний розподіл необхідно здійснювати як для бухгалтерської так і для податкової собівартості.

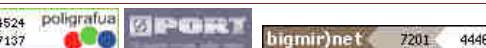
Література.

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. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств від 18.05.2001 № 132 VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.uazakon.com/big/text1528/pg1.htm>
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. Лень В.С. Формування у бухгалтерському обліку податкової собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) / В.С.Лень // Вісник чернігівського державного технологічного університету. – 2013. - № 1(64). – 289-294.

References.

1. Ministry of Finance of Ukraine (1999) Regulation (Standard) 16 "Costs", available at: <http://minfin.gov.ua>. (23 September 2014).
2. The Verhovna Rada of Ukraine (2010), "Tax Code of Ukraine", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17> (23 September 2014).
3. The Verhovna Rada of Ukraine (2010), The law of Ukrain "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14> (23 September 2014).
4. The Ministry of Agrarian Policy of Ukraine (2001), "Guidelines for planning, accounting and calculation of cost of goods (works, services) farms", available at: <http://www.uazakon.com/big/text1528/pg1.htm>. (23 September 2014).
5. Drozd, I.(2011), "Foreign experience of accounting tax differences", Visnyk Kyivskoho natsional'noho universytetu im. T. Shevchenka. Serii: ekonomika, vol. 130, pp. 18-21.
6. Len, V.S. (2013), "Formation of the accounting tax cost of sales (services)", Visnyk chernihiv'skoho derzhavnogo tekhnolohichnoho universytetu, vol. 1(64), pp. 289-294.

Стаття надійшла до редакції 15.11.2014 р.



ТОВ "ДКС Центр"