

ФОРМУВАННЯ МАТЕРІАЛЬНОЇ СКЛАДОВОЇ ВАЛОВИХ ВИТРАТ ТА ЇХ ВІДОБРАЖЕННЯ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

Розглядаються актуальні проблеми взаємозв'язку бухгалтерського обліку та податкових розрахунків у частині формування матеріальної складової витрат в обліковому і податковому розумінні. Окреслені причини методичних відмінностей формування цих величин і розроблено пропозиції щодо їх ліквідації.

Розвиток економічних відносин в Україні, що відбувається за умов реформування бухгалтерського обліку та податкового законодавства, зумовлює необхідність узгодження правил оподаткування з методикою бухгалтерського обліку, вироблення обґрунтованої концепції їх взаємозв'язку. Раціональна побудова бухгалтерського обліку відповідно до змін, що відбуваються в його організації й техніці ведення, підвищує роль обліку як основного засобу одержання достовірної інформації для прийняття економічно обґрунтованих рішень і попередження порушень податкових норм.

У зв'язку з цим актуальними є питання, що стосуються різних аспектів податкових взаємовідносин підприємств із бюджетом, відображення їх в обліку та контролю. Важливе місце у цьому сенсі посідають матеріальні витрати як складова частина валових витрат і витрат у обліковому розумінні. Відмінність методик нарахування матеріальних витрат і, як наслідок, збільшення трудомісткості і вартості облікових робіт на практиці зумовлюють актуальність і практичну необхідність дослідження вказаної проблеми.

Методика обліку матеріальних витрат фундаментально висвітлена в працях вітчизняних і зарубіжних науковців. Меншу увагу приділено дослідженню матеріальної складової валових витрат, яка досліджувалася такими фахівцями як В. П. Завгородній [1], В. Турчин [2]; О. І. Малишкін [3]; Т. Онищенко [4]; П. Я. Хомин [5] та інші. Водночас, недослідженими є питання взаємозв'язку витрат в обліковому та податковому розумінні, зокрема, матеріальних витрат.

Метою автора дослідження є окреслення проблем взаємозв'язку бухгалтерського обліку та податкових розрахунків у формуванні матеріальних витрат і розробка пропозицій щодо їх ліквідації. З погляду на мету дослідження доцільно вирішити такі завдання: визначити джерела фінансування матеріальних витрат відповідно до податкового законодавства; визначити умови віднесення матеріальних витрат до валових; з'ясувати причини методичних відмінностей формування матеріальних витрат в обліковому і податковому розумінні; розробити пропозиції ліквідації вказаних відмінностей, зменшення трудомісткості облікових робіт на практиці. Досягнення мети вимагає використання таких методів як системний аналіз і синтез, порівняння та узагальнення, графічне зображення.

Витрати на придбання запасів є однією з основних складових не лише витрат підприємства у звітному періоді, що визначаються в бухгалтерському обліку, а й валових витрат, які розраховуються з метою визначення прибутку до оподаткування.

За законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" (далі – Закон про прибуток) до валових витрат, пов'язаних із придбанням матеріальних активів, відносяться такі суми [6]:

1. Витрати, пов'язані з придбанням матеріальних активів, наданням послуг для їх подальшого використання у власній господарській діяльності (з придбанням матеріалів, сировини, комплектуючих виробів та напівфабрикатів; придбанням товарів; наданням послуг, виконанням робіт);

2. Зменшення балансової вартості матеріальних активів у відповідності з п. 5.9 Закону про прибуток.

Джерела фінансування витрат, пов'язаних із придбанням запасів та умови їх віднесення до валових витрат зображено на рис. 1.

Як бачимо, за податковим законодавством існують три джерела фінансування витрат на придбання запасів: валові витрати, амортизаційні відрахування, чистий прибуток після оподаткування.

Витрати на придбання запасів можуть бути віднесені до валових витрат або підлягати амортизації лише за умови їх участі у господарській діяльності. Інакше вони фінансуються з чистого прибутку після оподаткування.

До складу валових витрат матеріальні затрати можуть потрапляти трьома шляхами:

- за правилом "першої події" – при придбанні запасів їх вартість збільшує валові витрати за першою з подій, що відбулася раніше: оприбуткування товарно-матеріальних цінностей чи перерахування коштів в оплату таких активів постачальнику;

- шляхом коригування валових доходів і валових витрат на приріст (зменшення) балансової вартості матеріальних активів – на кінець звітного кварталу здійснюється оцінка наявних матеріалів, сировини, комплектуючих виробів і напівфабрикатів на складах, у незавершеному виробництві та залишках готової продукції і порівнюється з аналогічним показником на початок звітного року. Приріст балансової вартості матеріальних цінностей збільшує валові доходи, а зменшення – валові витрати платника податку за звітний період;

- у складі витрат на ремонт основних фондів через механізм 10% – платник податку має право

віднести до валових витрат будь-які витрати, пов'язані з ремонтом і поліпшенням основних фондів, у сумі, що не перевищує 10% балансової вартості груп основних фондів на початок звітного року. Витрати, які перевищують зазначену суму, відносяться на збільшення балансової вартості групи (об'єкта) та підлягають амортизації.

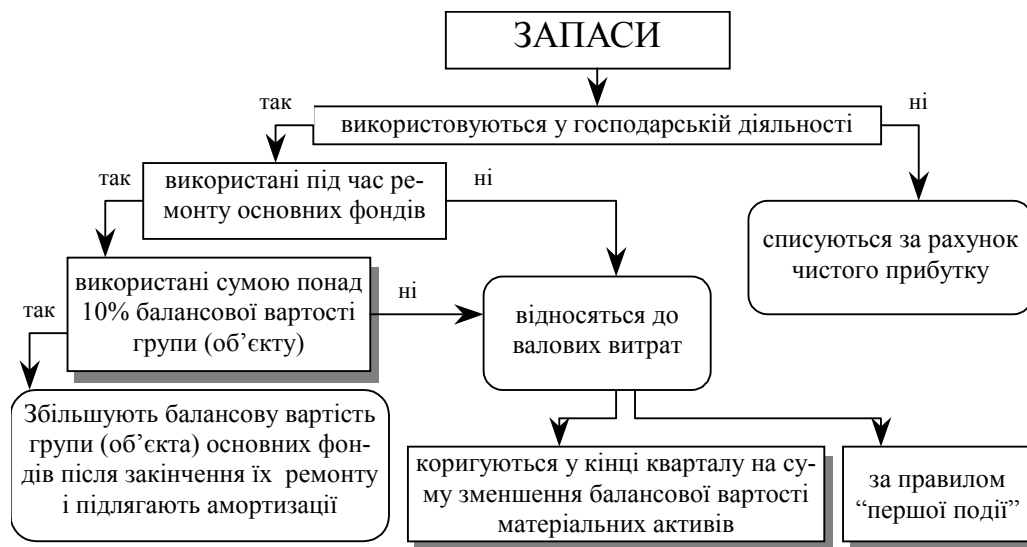


Рис. 1. Джерела фінансування матеріальних витрат відповідно до податкового законодавства

Розглянемо кожен із шляхів детально. При формуванні матеріальної складової валових витрат за правилом "першої події" необхідно звернути увагу на такі основні аспекти:

1. Сума первісної вартості запасів. Згідно з податковим законодавством матеріальні активи зараховуються на склад за балансовою вартістю, котра визначається порядком, встановленим Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" (далі – П(С)БО-9) [7]. Оцінка придбаних (отриманих) або виготовлених запасів у бухгалтерському обліку проводиться за їх первинною вартістю, за якою вони зараховуються на баланс. Первинна оцінка запасів у бухгалтерському та податковому обліку не відрізняється, тому балансова вартість придбаних матеріальних активів дорівнює первісній вартості запасів.

2. Дата віднесення суми до валових витрат. У бухгалтерському обліку вартість запасів списується на виробництво продукції і потім під час реалізації готового виробу відноситься на витрати звітного періоду в складі його фактичної собівартості. В подальшому витрати періоду порівнюються з відповідними їм доходами, що дозволяє визначити фінансовий результат. Таким чином дотримується принцип нарахування та відповідності доходів і витрат. Отже, фактично датою формування матеріальних витрат у бухгалтерському обліку є день реалізації готової продукції, оскільки саме в цей момент вони відносяться на витрати періоду та відповідна виручка від реалізації визнається доходом (рис. 2).

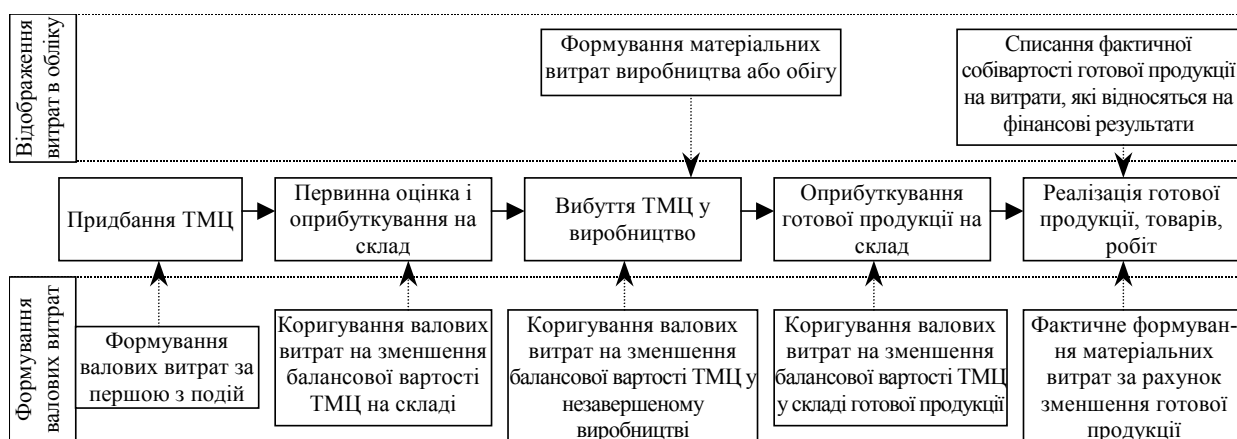


Рис. 2. Вплив руху ТМЦ на формування валових витрат і витрат у бухгалтерському обліку

Як видно з рис. 2, аналогічні валові витрати пов'язані переважно з придбанням товарно-матеріальних цінностей і формуються за першою з подій: у момент оприбуткування запасів або перерахування коштів у рахунок їх оплати. Витрати на придбання запасів, які потрапили до валових витрат за правилом "першої події", спричиняють передчасне зменшення прибутку до оподаткування. Тому такий приріст запасів на складі (в складі незавершеного

виробництва, готової продукції) підлягає подальшому включенню їх вартості до валових доходів, що повинно збільшити прибуток до оподаткування. Таким способом відбувається вирівнювання раніше завищених валових витрат.

Отже, фактично валові витрати, пов'язані з придбанням запасів, формуються не за правилом "першої події", як це здається на перший погляд, і не під час їх витрачання на господарські потреби, а в процесі реалізації готової продукції, на виготовлення якої були витрачені такі запаси. Тобто у бухгалтерському та податковому обліку дата фактичного формування матеріальних витрат співпадає. Це означає, що часових різниць визнання матеріальної складової валових витрат і витрат у бухгалтерському обліку не існує. Як у першому, так і в другому випадках застосовується принцип нарахування та відповідності доходів і витрат.

Водночас механізм дотримання такого принципу, що регламентований податковим законодавством, є складним і трудомістким. Необхідність здійснення коригування валових доходів і витрат на приріст зменшення балансової вартості запасів призводить до наступних негативних наслідків:

- трудомісткість оцінки приросту (зменшення) матеріальних активів у складі незавершеного виробництва та готової продукції, оскільки тут повинна враховуватися не повна вартість незавершеного виробництва або готової продукції, а лише їх матеріальна складова. Можна рекомендувати два шляхи для відокремлення вказаних витрат із загальної суми: (1) на кожну звітну дату проводити інвентаризацію незавершеного виробництва та здійснювати його оцінку; (2) групувати витрати на виробництво за елементами витрат. У будь-якому випадку очевидним є факт безпідставного збільшення трудомісткості, а, отже й вартості облікових робіт на практиці;

- необхідність використання для визначення частки матеріальних витрат у незавершеному виробництві або готовій продукції лише методів регламентованих податковим законодавством (ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів або собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)). Тому з метою скорочення облікових робіт підприємствам для цілей бухгалтерського та податкового обліку доцільно використовувати однакові методи оцінки вибуття запасів. Оскільки метод ідентифікованої собівартості використовується на практиці переважно для індивідуальних замовлень, найпривабливішим є метод ФІФО.

Розглянуті вище методичні відмінності формування матеріальних витрат в обліковому та податковому розумінні стосуються випадків витрачання запасів на виробництво або їх вибуття на сторону (продаж, реалізація). В господарській діяльності товарно-матеріальні цінності можуть витрачатися також на поліпшення основних засобів – на ремонт, реконструкцію, модернізацію. Як у бухгалтерському обліку, так і відповідно до податкового законодавства такі витрати поділяють на дві групи: ті, що належать до витрат; ті, що підлягають амортизації.

Розмежування вказаних витрат у бухгалтерському обліку здійснюється за ознакою збільшення первісно очікуваного економічного зиску. Згідно з П(С)БО – 9 для визначення джерела фінансування витрат на ремонт (реконструкцію, модернізацію тощо) вони оцінюються на предмет напрямку їх витрачання: для підтримання об'єкта основних засобів у робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання чи для поліпшення первісних якостей. У першому випадку ремонтні затрати списуються на витрати звітного періоду, в другому – збільшують первісну вартість об'єкта основних засобів і підлягають амортизації.

У податковому законодавстві поріг розмежування таких витрат встановлений на рівні 10% балансової вартості групи (об'єкту) основних фондів. Тобто матеріальні витрати, використані на поліпшення таких необоротних активів, можуть відноситися до валових витрат лише у тому випадку, якщо їх сума не перевищує 10% балансової вартості групи (об'єкту), до якої відноситься об'єкт.

Ліквідація такої методичної відмінності на практиці шляхом регулювання облікової політики підприємства, тобто, встановлення порога розмежування таких витрат на рівні, регламентованому Законом про прибуток, неможлива. В податковому законодавстві такою межею є кількісний показник, а в бухгалтерському обліку – якісна ознака витрат, що не залежить від затраченої на ремонт суми.

Завершуючи дослідження, можемо зробити висновок, що причинами методичних відмінностей формування матеріальних витрат в обліковому та податковому розумінні є: умова обов'язкової участі витрат у господарській діяльності підприємства; можливі відмінні методи оцінки запасів при їх вибутті, встановлені для цілей оподаткування та в бухгалтерського обліку; різниця у визначенні порогу віднесення затрат на ремонт основних засобів до витрат у бухгалтерському обліку та до валових витрат.

Доведено, що в бухгалтерському та податковому обліку не існує часових відмінностей визнання матеріальних витрат. В обох випадках датою фактичного виникнення матеріальної складової витрат є дата реалізації готової продукції, на виготовлення якої були витрачені такі запаси. Це свідчить про дотримання як у бухгалтерському обліку, так і в податковому законодавстві принципу нарахування та відповідності доходів і витрат в частині формування матеріальних затрат.

Література

1. Завгородній В. П. *Налогови и налоговый контроль в Украине*. – К.: А.С.К., 2001. – 639 с.
2. Турчин В. *Особенности механизма учёта материальных запасов // Бухгалтерия*. – 2000. – № 1 – 2 (364-365). – С. 32 – 46.
3. Малышкин О. И. *Налоговый учёт: ситуации и решения*. – К.: Лібра, 1999. – 224 с.
4. Онищенко Т. ПБО 9 і п. 5.9 // *Податки і бухгалтерський облік*. – 2000. – № 7. – С. 27 – 31.
5. Гарасим П. М., Гарасим А. П., Хомин П. Я. *Податковий облік і звітність на підприємствах (єдність і розходження з національними стандартами)*. – Львів: Українські технології, 2001. – 167 с.
6. *Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств"* від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР (із змінами і

- доповненнями) // Бухгалтерія. Збірник систематизованого законодавства. – 2003. – Випуск 1. – С. 9 – 72.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 Запаси. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 // Пушкар М. С. Національні стандарти України. – Тернопіль: Лілея. – 2000. – С. 55 – 59.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 5. – С. 7 – 11.

[Повернутися на початок](#)