

65.054.36
Г20

ГАРМОНІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОГО ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

монографія



МІНІСТЕРСТВО ДОХОДІВ І ЗБОРІВ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ
НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ
ФІНАНСОВОГО ПРАВА

ГАРМОНІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОГО ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

Монографія

Київ • Алерта • 2013

УДК 336.225.6: 336.226.12:657
ББК 65.052.202
Г 20

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Науково-дослідного інституту фінансового права
(протокол № 5 від 26 грудня 2013 року)*

Рецензенти:

В. Л. Андрущенко – д.е.н., професор, в.о. завідувача кафедри податків та оподаткування Національного університету державної податкової служби України;

А. В. Лісовий – д.е.н., професор, завідувач кафедри аудиту та економічного аналізу Національного університету державної податкової служби України;

В. І. Проніна – завідувач відділу податків і зборів Асоціації платників податків України.

Автори:

Огороднікова І. І. (3.1, 3.3), **Серебрянський Д. М.** (загальна редакція, вступ, висновки, 1.2, 2.1, 2.3), **Смірнова О. М.** (2.3, 2.4, 3.1, 3.2), **Стадник М. В.** (1.3, 2.2, 3.4), **Турянський Ю. І.** (1.1, 1.3).

Г20 Гармонізація податкового та бухгалтерського обліку в контексті оподаткування прибутку підприємств в Україні: монографія / [Огороднікова І. І., Серебрянський Д. М., Смірнова О. М., Стадник М. В. Турянський Ю. І.]; за заг. ред. Д. М. Серебрянського. – К.: Алерта, 2013. – 366 с.

ISBN 978-617-566-270-4

Досліджено теоретичні аспекти обліку фінансових результатів діяльності підприємства у системі бухгалтерського обліку та для цілей оподаткування податком на прибуток підприємств. Проаналізовано фіскально-адміністративні аспекти щодо податку на прибуток підприємств в Україні. На основі практичних прикладів систематизовано основні відмінності у визначенні податкового та облікового прибутку відповідно до норм Податкового кодексу України та Положень (Стандартів) бухгалтерського обліку, в т. ч. в частині нарахування амортизації. Розраховано відстрочений податок на прибуток. Здійснено аналіз зарубіжного досвіду моделей співвідношення бухгалтерського та податкового обліку з податку на прибуток з акцентом на Німеччині та США. Визначено напрями гармонізації податкового та бухгалтерського обліку з податку на прибуток підприємств в Україні та оцінено вплив новачок на доходи бюджету країни (у частині амортизації) та на норми, що закріплюють відповідальність за правопорушення у сфері оподаткування.

Видання розраховане на науковців, практиків, викладачів, студентів, магістрантів, аспірантів, працівників міністерств та відомств, які цікавляться питанням обліку податку на прибуток та фінансових результатів діяльності у площині бухгалтерії.

УДК 336.225.6: 336.226.12:657
ББК 65.052.202

ISBN 978-617-566-270-4

© НДІ фінансового права, 2013
© Видавництво «Алерта», 2013.

MINISTRY OF REVENUE AND DUTIES OF UKRAINE
NATIONAL UNIVERSITY OF STATE
TAX SERVICE OF UKRAINE
RESEARCH INSTITUTE OF FINANCIAL LAW

HARMONIZATION OF FISCAL AND FINANCIAL ACCOUNTING OF CORPORATE INCOME TAX IN UKRAINE

Monograph

Kyiv • Alerta • 2013

Зміст

ВСТУП	8
-------------	---

РОЗДІЛ I

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА У СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ДЛЯ ЦІЛЕЙ ОПОДАТКУВАННЯ ТА КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ЇХ ГАРМОНІЗАЦІЇ

1.1. Економічна сутність доходів, витрат і фінансових результатів: історична ретроспектива та сучасні теорії	12
1.2. Зміст податкового прибутку та етапи його оподаткування в історії незалежної України	30
1.3. Відмінності податкового та бухгалтерського обліку з податку на прибуток та концептуальні основи їх гармонізації.....	55

РОЗДІЛ II

АНАЛІЗ СУЧАСНИХ ТЕНДЕНЦІЙ ПОДАТКОВОГО ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

2.1. Фіскальна ефективність податку на прибуток підприємств в Україні	84
2.2. Оцінка структури, обсягів та особливостей обліку пільг з податку на прибуток підприємств.....	102
2.3. Аналіз методологічних аспектів гармонізації податкового та бухгалтерського обліку щодо податку на прибуток підприємств ..	126
2.4. Систематизація відмінностей у нарахуванні амортизації відповідно до норм ПКУ та П(С)БО	158

РОЗДІЛ III

НАПРЯМИ ГАРМОНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

3.1. Міжнародний досвід гармонізації податкового та бухгалтерського обліку з податку на прибуток підприємств.....	201
3.2. Напрями реформування підходу до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств.....	219

3.3. Напрями удосконалення норм, що закріплюють відповідальність за правопорушення у сфері оподаткування в межах реформування підходу до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств	230
3.4. Оцінка впливу податкових ініціатив на інтереси учасників податкових відносин	258
ВИСНОВКИ	276
ЛІТЕРАТУРА.....	282
ДОДАТКИ.....	301
ДОДАТОК А.....	301
ДОДАТОК Б	307
ДОДАТОК В	316
ДОДАТОК Г	320
ДОДАТОК Д.....	322
ДОДАТОК Ж	331
ДОДАТОК И.....	335
ДОДАТОК К.....	338
ДОДАТОК Л.....	339
ДОДАТОК М.....	347
ДОДАТОК Н.....	351
ДОДАТОК П.....	356

Contents

INTRODUCTION.....	8
-------------------	---

CHAPTER 1

THEORETICAL ASPECTS OF ACCOUNTING OF FINANCE RESULTS FOR ACCOUNTING AND TAX PURPOSES AND CONCEPTUAL BASIS OF THEIR HARMONIZATION

1.1. Economic essence of revenues, expenditures and finance results: historical retrospective and contemporary theories.....	12
1.2. Content of taxable profit and its taxing phases in the history of independent Ukraine.....	30
1.3. Differences between fiscal and financial accounting of corporate income tax and conceptual basis of their harmonization.....	55

CHAPTER 2

ANALYSIS OF CURRENT TENDENCIES OF FISCAL AND FINANCIAL ACCOUNTING OF CORPORATE INCOME TAX IN UKRAINE

2.1 Fiscal efficiency of corporate income tax in Ukraine	84
2.2. Evaluation of structure, amount and characteristics of accounting of corporate income tax allowances.....	102
2.3. Analysis of methodological aspects of fiscal and financial accounting of corporate income tax.....	126
2.4. Systematization of differences in amortization according to Tax Code of Ukraine and Ukrainian Accounting standards.....	158

CHAPTER 3

DIRECTIONS OF HARMONIZATION OF FISCAL AND FINANCIAL ACCOUNTING OF CORPORATE INCOME TAX

3.1. International experience of harmonization of fiscal and financial accounting of corporate income tax	201
3.2. Lines of reforming approach to determining of object of taxation of corporate income tax	219
3.3. Ways of improvement of norms that fix responsibility for offenses in the field of taxation under the reforming of approach to determining of object of taxation of corporate income tax	230

Contents

3.4. Evaluation of impact of tax initiatives on interests of tax relations' participants	258
CONCLUSIONS	276
APPENDICIES	282
REFERENCES.....	301

2.3. АНАЛІЗ МЕТОДОЛОГІЧНИХ АСПЕКТІВ ГАРМОНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЩОДО ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

Об'єктивною реальністю є факт, що прибуток, який відображається у звіті підприємства про фінансові результати, і прибуток, який є об'єктом оподаткування, у цілому відрізняються за методикою розрахунку. Це пов'язане з тим, що бухгалтерський прибуток обчислюється шляхом зіставлення доходів і витрат, визначених відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Податковий прибуток визначається шляхом зіставлення доходів і витрат, визначених відповідно до розділу III ПКУ.

Не можна не відзначити, що з прийняттям ПКУ ці два види обліку суттєво наблизилися, а в багатьох моментах стали майже ідентичними. Але не заперечуючи позитивний результат від новачій Кодексу, проблемне коло питань залишається ще досить значним. Усе це зумовлює потребу у дослідженні основних розбіжностей між бухгалтерським та податковим обліком з метою виокремлення пропозицій з їх усунення.

Переходячи до методологічних аспектів гармонізації податкового та бухгалтерського обліку з податку на прибуток підприємств, доцільно розпочати аналіз, характеризуючи відмінності між податковою та бухгалтерською собівартістю.

Показник «виробнича собівартість продукції (робіт, послуг)» є одним із найбільш значущих економічних показників, на основі якого приймаються важливі управлінські рішення, спрямовані на підвищення ефективності діяльності підприємства і, як наслідок, посилення конкурентоспроможності виготовленої ним продукції (товарів, послуг). Із набуттям чинності розділу III ПКУ собівартість реалізованої продукції, виконаних робіт, наданих послуг безпосередньо бере участь в обчисленні об'єкта оподаткування податком на прибуток.

Визначення поняття «*витрати*» наведено в п. 3 розділу I НП(С) БО І «Загальні вимоги до фінансової звітності». Згідно з ним такими вважаються «... зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок

його вилучення або розподілення власниками)»¹²⁸. Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності встановлюються у П(С)БО 16 «Витрати».

Для цілей податкового обліку підп. 14.1.27 п. 14.1 ст. 14 ПКУ визначає витрати як «... суму будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником)»¹²⁹.

Однією з істотних складових витрат є собівартість реалізованої продукції (у термінології ПКУ – виготовлених та реалізованих товарів), виконаних робіт, наданих послуг.

Згідно з п. 11 П(С)БО 16 собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), реалізованої у звітному періоді, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і наднормативних виробничих витрат. У свою чергу, під виробничою собівартістю продукції (робіт, послуг) прийнято розуміти виражені у грошовій формі поточні витрати підприємства на її виробництво¹³⁰.

Для цілей розділу III ПКУ собівартістю реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг вважаються витрати, прямо пов'язані з виробництвом та/або придбанням реалізованих протягом звітного податкового періоду товарів, виконаних робіт, наданих послуг, що визначаються відповідно до П(С)БО, які застосовуються в частині, що не суперечить положенням зазначеного III розділу (підп. 14.1.228 п. 14.1 ст. 14 ПКУ).

Таким чином, як для бухгалтерського, так і для податкового обліку важливим є правильне обчислення виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

¹²⁸ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/print1370326239541384>

¹²⁹ Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

¹³⁰ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

У цілому складові бухгалтерської та податкової собівартості збігаються, однак між ними є і відмінності. Розглянемо це більш детально, оскільки саме їх наявність викликає необхідність у веденні паралельного обліку для цілей складання фінансової та податкової звітності.

Розглянемо складові бухгалтерської собівартості. У бухгалтерському обліку, відповідно до норм п. 11 П(С)БО 16 «Витрати», передбачено:

- 1) собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), що складається з:
 - виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), реалізованої протягом звітного періоду;
 - нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;
 - наднормативних виробничих витрат;
- 2) виробнича собівартість продукції (робіт, послуг), до якої входять:
 - прямі матеріальні витрати;
 - прямі витрати на оплату праці;
 - інші прямі витрати;
 - змінні загальновиробничі витрати;
 - постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість попутної продукції, що реалізується, та вартість попутної продукції, що використовується, в оцінці її можливого використання. За виробничою собівартістю, згідно з п. 10 П(С)БО 9, оцінюються готова продукція та незавершене виробництво, що входять до складу запасів (п. 6 П(С)БО 9)¹³¹.

Неважко помітити, що виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) формують витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції та зумовлені технологією та організацією виробництва, а в частині витрат на управління та обслуговування такого виробництва (накладних) тільки загальновиробничі витрати: змінні та постійні розподілені.

Ті види непрямих (накладних) витрат, що не пов'язані безпосередньо з виготовленням продукції, не входять до складу виробничої собівартості, а отже, не розподіляються на кожну одиницю об'єкта

¹³¹ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 20.10.1999 р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>

калькулювання. До таких витрат належать адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати операційної діяльності підприємства.

Схематично розподіл операційних витрат підприємства між виробничою собівартістю, собівартістю реалізованої продукції та витратами періоду зображено на рис. 2.6.

Перелік витрат, що підлягають віднесенню до складу прямих витрат (тобто витрат, які може бути віднесено безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом), та загальновиробничих витрат, що формують виробничу собівартість продукції (робіт, послуг), наведено в пп. 12–15 П(С)БО 16.



Рис. 2.6. Схема розподілу витрат підприємства*

*Джерело: складено на основі П(С)БО 9.

Так, до складу прямих матеріальних витрат входить вартість сировини та основних матеріалів, що становлять основу виготов-

люваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, палива та енергії, які може бути безпосередньо віднесено до конкретного об'єкта витрат на підставі первинних документів (лімітно-забірних карток, вимог на матеріали, накладних та інших документів) (Дт 23 – Кт 20, 22, 63). Отже, вартість тих запасів, що використовуються не для виробництва продукції, робіт і послуг, а для інших цілей (капітальне будівництво, адміністративні потреби), до складу виробничої собівартості не входить.

Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість поворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, що оцінюються за справедливою вартістю, якщо їх призначено для реалізації, або за вартістю їх можливого використання при застосуванні на самому підприємстві (Дт 20 – Кт 23).

До складу прямих витрат на оплату праці входить заробітна плата та інші виплати працівникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які може бути безпосередньо віднесено до конкретного об'єкта витрат (Дт 23 – Кт 661). Пряме віднесення до складу собівартості окремих видів (груп) продукції основної заробітної плати виробничих робітників при відрядній формі – оплати праці не викликає труднощів, оскільки здійснюється на підставі первинних документів.

Однак частину основної та додаткової заробітної плати (почасова оплата праці робітників, які беруть участь у технологічних процесах щодо виготовлення продукції, різні види доплат, надбавок тощо) неможливо відносити на собівартість конкретних виробів безпосередньо за даними первинних документів. Тому фактично нараховану суму такої заробітної плати включають до складу загальновиробничих (накладних) витрат, а потім розподіляють між окремими видами продукції (робіт, послуг) пропорційно прийнятій на цьому підприємстві базі розподілу.

Примірний склад інших прямих витрат, що формують виробничу собівартість, наведено в п. 14 П(С)БО 16. До них може бути зараховано всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат (Дт 23 – Кт 13, 24, 37, 651, 63, 68):

- відрахування на соціальні заходи;
- плата за оренду земельних та майнових паїв;
- амортизація;
- втрати від браку, що складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин

- продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливу вартість, і витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

Крім перелічених вище витрат, виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) формують також змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати (Дт 23 – Кт 91). Вони є витратами, пов'язаними з виробництвом продукції (робіт, послуг), які не можна безпосередньо віднести до конкретного об'єкта витрат.

Згідно з п. 15 П(С)БО 16 до складу загальновиробничих витрат включаються:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи і медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);
- амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;
- амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;
- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на вдосконалення технології та організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології та організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів та напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо);
- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;
- витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та паїв; якістю продукції, робіт, послуг);
- витрати на охорону праці й техніку безпеки;

- витрати на охорону навколишнього природного середовища;
- інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів та готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі та втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо).

Як уже згадувалося, загальновиробничі витрати поділяються на змінні та постійні. До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування та управління виробництвом (цехами, дільницями), що змінюються прямо пропорційно зміні обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати підлягають включенню до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) у повному обсязі шляхом розподілу на кожен об'єкт витрат з використанням вибраної бази розподілу (години праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування та управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати відносяться до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) за допомогою розподілу на кожен об'єкт витрат з використанням вибраної бази розподілу при нормальній потужності (тобто до собівартості виробництва потрапляє лише розподілена частина постійних загальновиробничих витрат).

При цьому під нормальною потужністю згідно з п. 4П(С)БО 16 розуміється очікуваний середній обсяг діяльності, який може бути досягнуто за умов звичайної діяльності підприємства протягом декількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва¹³². Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати не відносяться до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), не підлягають розподілу на кожен об'єкт витрат, а включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення, тобто потрапляють до складу витрат звітного періоду. При цьому загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

¹³² Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

2.3. Аналіз методологічних аспектів гармонізації податкового...

Таким чином, загальновиробничі витрати можуть бути як включені до складу виробничої собівартості продукції, робіт, послуг (змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати: Дт 23 – Кт 91), так і віднесені до собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг (нерозподілені постійні загальновиробничі витрати: Дт 90 – Кт 91).

На окрему згадку заслуговує така складова собівартості реалізації, як наднормативні виробничі витрати, під якими мається на увазі витрачання (використання) ресурсів на виробництво понад норми, нормативи, розцінки тощо, затверджені уповноваженим органом (лист МФУ від 15.04.2005 р. № 31-04220-20-17/6687¹³³).

Виділення таких витрат до окремої групи пояснюється тим, що згідно з принципом обачності в бухгалтерському обліку мають застосовуватися такі методи оцінки, що запобігають завищенню вартості активів (у тому числі запасів) підприємства (ст. 4 ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»¹³⁴).

Відповідно до складу виробничої собівартості включаються лише ті витрати, які передбачено нормами і технологією виробництва (у межах установлених норм та нормативів).

А наднормативні витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) є витратами звітного періоду та мають бути віднесені на собівартість не виготовленої, а реалізованої продукції (п. 11 П(С)БО 16). Причому наднормативні витрати включаються до собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг (за рішенням керівника підприємства) тільки в тому випадку, якщо вони не пов'язані з нестачами, псуванням, нетехнологічним використанням та порушенням правил зберігання (лист МФУ від 15.04.2005 р. № 31-04220-20-17/6687).

На відміну від бухгалтерської собівартості, складові податкової є дещо іншими. За приписами п. 138.1 ст. 138 ПКУ, витрати операційної діяльності містять (разом з іншими витратами, зазначеними в п. 138.6, підп. 138.10.2–138.10.4, а також п. 138.11 ст. 138 ПКУ) собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг (п. 138.8 і 138.9 ст. 138 ПКУ).

Графічно схему формування витрат для цілей оподаткування подано у табл. 2.19

¹³³ Щодо наднормативних виробничих витрат: лист Міністерства фінансів України: від 15.04.2005 р. № 31-04220-20-17/6687 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.2014.0>

¹³⁴ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України: від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

Таблиця 2.19

Схема формування витрат відповідно до норм ПКУ*

Витрати, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування	Витрати операційної діяльності	Собівартість <i>виготовлених</i> та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг	Прямі матеріальні витрати
			Прямі витрати на оплату праці
			Амортизація виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг
			Загальновиробничі витрати, що відносяться на собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг відповідно до П(С)БО
			Вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг
			Інші прямі витрати, у тому числі витрати з придбання електричної енергії (включаючи реактивну)
		Собівартість <i>придбаних</i> та реалізованих товарів	Ціна придбання товарів
			Ввізне мито
			Витрати на доставку
			Витрати на доведення до стану, придатного для продажу
	Інші витрати	Адміністративні витрати	
		Витрати на збут	
		Інші операційні витрати	
		Фінансові витрати	
		Інші витрати звичайної діяльності	

* Джерело: складено на основі Податкового кодексу України.

З таблиці 2.19 видно, що у податковому обліку, як і в бухгалтерському, собівартість є складовою витрат операційної діяльності. При цьому згідно з п. 138.8 ПКУ собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг складається з витрат, прямо пов'язаних із виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг, а саме із:

- прямих матеріальних витрат (підп. 138.8.1 п. 138.8 ст. 138 ПКУ);
- прямих витрат на оплату праці (пп. 138.8.2 п. 138.8 ст. 138 ПКУ);
- амортизації виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг (правила нарахування амортизації основних засобів та нематеріальних активів регулюються ст. 144–146 ПКУ);
- загальновиробничих витрат, що відносяться на собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг відповідно до П(С)БО 16 (підп. 138.8.5 п. 138.8 ст. 138 ПКУ);
- вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;
- інших прямих витрат, у тому числі витрат на придбання електричної енергії (включаючи реактивну) (п. 138.9 ст. 138 ПКУ).

Для наочності наведемо в таблиці порівняльну характеристику складових бухгалтерської та податкової собівартості продукції (робіт, послуг) (див. табл. Л. 1 Додатка Л)¹³⁵. Наведені порівняння дають можливість сформулювати висновок, що з метою визначення податкової собівартості ПКУ оперує не поняттям «продукція», як це прийнято в бухгалтерському обліку, а використовує термін «товари», якими підп. 14.1.244 п. 14.1 ст. 14 ПКУ визначає «... матеріальні та нематеріальні активи, у тому числі земельні ділянки, земельні частки (паї), а також цінні папери та деривативи, що використовуються в будь-яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашення». У свою чергу, як матеріальні активи розцінюються основні засоби та оборотні активи в будь-якому вигляді (включаючи електричну, теплову та іншу енергію, газ, воду), що не є грошовими коштами, цінними паперами, деривативами та нематеріальними активами (підп. 14.1.111 п. 14.1 ст. 14 ПКУ).

¹³⁵ Вороня Н. Облік загальновиробничих витрат / Н. Вороня, А. Свіріденко, Т. Войтенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2013. – № 6 (222). – С. 77–81.

Одночасно з цим ПКУ розмежує «собівартість придбаних та реалізованих товарів» (п. 138.6 ст. 138 ПКУ) і «собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг» (п. 138.8 ст. 138 ПКУ). Бухгалтерське поняття «виробнича собівартість продукції (робіт, послуг), реалізованої протягом звітного періоду» відповідає податковій «собівартості виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг», оскільки собівартість виготовлення – це, беззаперечно, і є виробнича собівартість. Саме собівартість «виготовлених» формує в подальшому собівартість «реалізованих» товарів (робіт, послуг), що підтверджує також підп. 14.1.228 п. 14.1 ст. 14 ПКУ, де під «собівартістю реалізованих товарів» маються на увазі «... витрати, що прямо пов'язані з виробництвом... реалізованих протягом звітного податкового періоду товарів..., які визначаються відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку...». Крім того, за складом, окресленим у п. 138.8 ст. 138 ПКУ, податкова собівартість виготовлених та реалізованих товарів (робіт, послуг) максимально наближена до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) із п. 11 П(С)БО 16.

Тоді, якщо проводити паралель між бухгалтерською та податковою собівартістю, то при формуванні податкового показника «собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг» потрібно орієнтуватися на величину бухгалтерської фактичної виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), реалізованої протягом звітного періоду, безумовно, зважаючи на норми вже згадуваного підп. 138.1.1 п. 138.1 ст. 138 ПКУ.

За правилами підп. 138.8.1 п. 138.8 ст. 138 ПКУ до складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що створюють основу виготовленого товару, виконаної роботи, наданої послуги, придбаних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які може бути безпосередньо віднесено до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, що оцінюються в порядку, визначеному в П(С)БО (тут мається на увазі оцінка зворотних відходів згідно з п. 11 П(С)БО 16 за справедливою вартістю в разі їх реалізації та за ціною можливого використання при їх застосуванні на самому підприємстві).

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві товарів

(виконанні робіт, наданні послуг), які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат (підп. 138.8.2 п. 138.8 ст. 138 ПКУ). Зауважимо, що склад прямих витрат на оплату праці відповідає наведеному в п. 13 П(С)БО 16, при цьому порядок їх визначення для податкових цілей викладено у ст. 142 ПКУ.

До інших прямих витрат за нормами п. 138.9 ст. 138 ПКУ належать усі інші виробничі витрати, які може бути безпосередньо віднесено до конкретного об'єкта витрат, у тому числі внески на соціальні заходи, визначені ст. 143 ПКУ, плата за оренду земельних та майнових паїв, кооперативні виплати фізичним особам – членам виробничого сільськогосподарського кооперативу, які не є підприємцями та беруть трудову участь у діяльності такого сільськогосподарського кооперативу. Також сюди відносять втрати від браку, що складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів) і витрат на виправлення такого технічно неминучого браку, при реалізації такої продукції (п. 138.7 ст. 138 ПКУ). До встановлення норм технічно неминучого браку центральними органами виконавчої влади у відповідній сфері платник податків має право самостійно визначити допустимі норми такого браку в наказі по підприємству за умови обґрунтування його розміру.

Згідно з вимогами п. 138.8 ст. 138 ПКУ податкова собівартість виготовлених та реалізованих товарів (виконаних робіт, наданих послуг) містить не тільки витрати, прямо пов'язані з виробництвом товарів (виконанням робіт, наданням послуг), а й «загальновиробничі витрати, які відносяться на собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку».

Інакше кажучи, ПКУ в питанні віднесення загальновиробничих витрат до податкової собівартості відсилає до профільного П(С)БО 16 (нормативного документа, що регламентує склад витрат діяльності підприємства в бухгалтерському обліку).

Отже, на сьогодні як прямі (згідно з п. 4 П(С)БО 16 «прямі витрати» – це «витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом»), так і непрямі витрати у вигляді загальновиробничих витрат (відповідно до норм Інструкції № 291 загальновиробничі витрати – це виробничі накладні витрати, тобто такі, що зумовлюються управлінням та обслу-

говуванням виробництва¹³⁶) формують податкову собівартість виготовлених та реалізованих товарів (виконаних робіт, наданих послуг).

При цьому особливо зазначимо, що за нормами п. 138.4 ст. 138 ПКУ (так само, як і в бухгалтерському обліку, згідно з п. 16 П(С)БО 16) нерозподілені постійні загальновиробничі витрати входять до складу витрат у періоді їх виникнення, а не в періоді визнання доходів від реалізації товарів, виконання робіт, надання послуг.

Також варто підкреслити, що за приписами п. 140.3 ст. 140 ПКУ «... до витрат не включається сума фактичних втрат товарів, крім втрат у межах норм природного убутку чи технічних (виробничих) втрат і витрат із розбалансування природного газу в газорозподільних мережах, що не перевищують розмір, визначений КМУ або іншим органом, визначеним законодавством України».

У свою чергу, під технологічними розуміються втрати, які зумовлені рівнем розвитку техніки та пов'язані з технологічними процесами виготовлення деталей, вузлів, виробів: недостатня керованість окремими операціями технологічного процесу; недосконалість технологічного устаткування та вимірювальної техніки; невідповідність окремих фізико-хімічних властивостей матеріалів і напівфабрикатів, що використовуються, оптимальним вимогам виробництва тощо (підп. 406 і 422 Методичних рекомендацій № 373¹³⁷). Як наслідок, до податкових витрат може бути віднесено виключно витрати виробництва і тільки в межах норм технічних (виробничих) втрат. Будь-які наднормативні виробничі витрати до складу витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, не включаються.

Як уже зазначалося, загалом складові бухгалтерської та податкової собівартості збігаються. Так, за нормами п. 138.8 ст. 138 ПКУ до складу податкової собівартості виготовлених та реалізованих товарів (виконаних робіт, наданих послуг) включаються ті самі витрати, що відносяться до бухгалтерської виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) згідно з п. 11 П(С)БО 16. Так само, як і в бухгалтерському обліку (п. 16 П(С)БО 16), у податковому обліку

¹³⁶ Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

¹³⁷ Про затвердження Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: наказ Міністерства промислової політики України: від 09.07.2007 р. № 373 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1153.1019.0>

нерозподілені постійні загальновиробничі витрати відносяться до складу собівартості реалізованої продукції в періоді їх виникнення (п. 138.4 ст. 138 ПКУ).

Крім того, за аналогією з бухгалтерськими правилами (п. 7 П(С) БО 16) витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від їх реалізації (п. 138.4 ст. 138 ПКУ). А от наднормативні витрати, як зазначалося, не можуть входити до складу податкових, хоча при цьому бухгалтерськими вони все-таки є.

Однак при цьому у будь-якому випадку скористатися даними бухгалтерського обліку про фактичну виробничу собівартість продукції, реалізованої протягом звітного періоду, для цілей податкового не вдасться.

Це пояснюється як їх незбігом у частині загальновиробничих витрат, так і тим, що наднормативні витрати, які входять до складу бухгалтерської собівартості, не потрапляють у витрати, що формують податкову собівартість.

Назвемо тільки окремі найпоширеніші випадки можливого незбігу бухгалтерської та податкової собівартості в частині загальновиробничих витрат¹³⁸. Зокрема, порівняно з правилами бухгалтерського обліку, у податковому обліку до складу загальновиробничих витрат не входять:

- витрати на придбання спеціалізованої літератури для інформаційного забезпечення виробничої діяльності цеху, дільниці, на передплату спеціалізованих періодичних видань тощо (п. 15.1 П(С)БО 16, підп. 1 п. 394 Методичних рекомендацій № 373). Згідно з нормами п. «в» підп. 138.10.4 п. 138.10 ст. 138 ПКУ названі витрати належать до інших операційних витрат;
- суми амортизації безоплатно отриманих об'єктів основних засобів та нематеріальних активів виробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення, оскільки в податковому обліку амортизації підлягають витрати на придбання основних засобів, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності (п. 144.1 ст. 144 ПКУ);

¹³⁸ Вороная Н. Облік загальновиробничих витрат / Н. Вороная, А. Свіріденко, Т. Войтенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2013. – № 6 (222). – С. 77–81.

- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі, безпосередньо пов'язані з виробничим процесом та кількістю продукції, що випускається (п. 18 П(С) БО 16, підп. 12 п. 394 Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості за № 373). Пунктом «в» підп. 138.10.4 п. 138.10 ст. 138 ПКУ для таких витрат місце відведено у складі інших операційних витрат;
- витрати на охорону навколишнього природного середовища (п. 15.8 П(С) БО 16), тобто витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення, що перебувають у власності підприємства (крім витрат, які підлягають амортизації); витрати на самостійне зберігання, переробку, поховання або придбання послуг зі збирання, зберігання, перевезення, знешкодження, видалення та захоронення відходів виробничої діяльності цехів, що надаються сторонніми організаціями, з очищення стічних вод; інші витрати на збереження екологічних систем, які перебувають під негативним впливом виробничої діяльності цеху, дільниці, у межах лімітів на утворення відходів у технологічних процесах та їх розміщення (підп. 14 п. 394 Методичних рекомендацій № 373). Перелічені тут витрати зараховано в п. «є» підп. 138.10.6 п. 138.10 ст. 138 ПКУ до інших витрат звичайної діяльності.

Крім того, у складі податкових інших загальновиробничих витрат (п. «и» підп. 138.8.5 п. 138.8 ст. 138 ПКУ), на відміну від бухгалтерських (п. 15.9 П (С) БО16), прямо не зазначено витрати на оплату простоїв, а нестачі та втрати від псування матеріальних цінностей у цехах ураховуються в межах норм природного убутку (підп. 19 п. 394 Методичних рекомендацій № 373), однак нормативи при цьому мають бути затверджені центральними органами виконавчої влади та погоджено центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики.

Ще однією відмінністю у класифікації складових бухгалтерських та податкових загальновиробничих витрат на практиці може бути віднесення до перших витрат на створення забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) виробничих витрат, зокрема на оплату відпусток працівникам і на виконання гарантійних зобов'язань. Тим

часом питання віднесення у податковому обліку витрат у момент створення забезпечень залишається дискусійним.

Водночас відповідно до норм п. «з» підп. 138.8.5 п. 138.8 ст. 138 ПКУ в податковому обліку, на відміну від бухгалтерського, до складу загальновиробничих витрат входять суми витрат, пов'язаних із розвідкою/дорозвідкою та облаштуванням нафтових і газових родовищ (за винятком витрат на спорудження будь-яких свердловин, що використовуються для розробки нафтових і газових родовищ, здійснених з моменту зарахування таких свердловин до експлуатаційного фонду, а також інших витрат, пов'язаних з придбанням/виготовленням основних засобів, що підлягають амортизації згідно зі ст. 148 ПКУ)¹³⁹.

Узагальнену інформацію щодо розбіжностей між податковим та бухгалтерським обліком в частині загальновиробничих витрат наведено у табл. Л. 2 Додатка Л.

Як видно з наведеного вище, незважаючи на використання в ПКУ бухгалтерського поняття «загальновиробничі витрати», за фактом багатьом підприємствам потрібно розраховувати собівартість окремо для цілей складання фінансової звітності та окремо для цілей оподаткування. Це, безумовно, призводить до значних витрат часу. Відмова від окремого розрахунку податкової собівартості значно спростить порядок розрахунку об'єкта оподаткування податком на прибуток, що у підсумку призведе до суттєвого спрощення податкового обліку та зменшення часу на формування звітності з податку на прибуток підприємств.

Наступний аспект, що призводить до розбіжностей між податковим та бухгалтерським обліком, – отримання безпроцентних позик. Це пов'язане з тим, що у цілях обкладення податком на прибуток отримана сума позикових коштів розглядається як поворотна фінансова допомога з відповідним порядком оподаткування, якщо у договорі про її отримання:

- 1) як предмет договору зазначено виключно грошові кошти;
- 2) вказано на її поворотний характер (вказано строк повернення);
- 3) не передбачає компенсації за користування грошовими коштами (інакше, з позиції податкового обліку такий договір розглядатиметься як кредитний) (підп. 14.1.257 п. 14.1 ст. 14 ПКУ).

¹³⁹ Мілевська О. М. Бухгалтерський і податковий облік податку на прибуток / О. М. Мілевська, А. О. Піхотіна // Економічні науки. – 2012. – № 9 (33). – С. 37–42.

У цілому податковий облік поворотної фінансової допомоги залежить від статусу позикодавця, а також моменту повернення, який, зважаючи на встановлений з 2013 р. у п. 57.1 ст. 57 ПКУ річний звітний період з податку на прибуток набув своїх особливостей. При отриманні поворотної фінансової допомоги від особи, яка є платником податку на прибуток на загальних підставах, сума такої допомоги, що залишається неповерненою на кінець звітного періоду, не відображається у складі доходів у періоді отримання та у складі витрат у періоді повернення. Однак на суму фінансової допомоги (її частину), яку не повернено на кінець звітного періоду, умовно нараховуються проценти в розмірі облікової ставки НБУ, розрахованої за кожний день фактичного використання такої поворотної фінансової допомоги (підп. 14.1.257 п. 14.1 ст. 14 ПКУ).

Сума умовно нарахованих процентів належить до безповоротної фінансової допомоги (абз. 7 підп. 14.1.257 п. 14.1 ст. 14 ПКУ) та враховується у складі інших доходів у рядку 03 Податкової декларації з податку на прибуток підприємства та в рядку 03.10.1 додатка ІД до цієї декларації. При цьому для цілей бухгалтерського обліку умовно нараховані відсотки не нараховуються.

При операціях позики в бухгалтерському обліку підприємство, що видало позику (позикодавець), керується нормами П(С)БО 10 та відображає її суму у складі дебіторської заборгованості, а підприємство, яке отримало позику (позичальник), згідно з П(С)БО 11 включає суму отриманої позики до складу своїх зобов'язань. У свою чергу, доцільно нагадати, що за правилами, зазначеними П(С)БО, дебіторська заборгованість та зобов'язання можуть бути поточними (виникають у ході нормального операційного циклу та будуть погашені протягом 12 місяців з дати балансу) та довгостроковими (не виникають у ході нормального операційного циклу та будуть погашені після 12 місяців від дати балансу). І хоча НП(С)БО 1, що прийшло на зміну відразу п'ятьом національним стандартам (П (С) БО 1–П(С)БО 5, які містили у минулому визначення поточних та довгострокових зобов'язань), на відміну від них, тепер таких визначень не містить, принцип розмежування зобов'язань на поточні та довгострокові зберігся й залишився тим самим. Зокрема, підтверджують це положення Методичних рекомендацій № 433¹⁴⁰, а також п. 60 МСБО 1 «Подання фінансових

¹⁴⁰ Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 28.03.2013 р. № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.3060.0>

2.3. Аналіз методологічних аспектів гармонізації податкового...

звітів»¹⁴¹, у яких погашення протягом періоду менше/більше 12 місяців (або нормального операційного циклу) є критерієм для розподілу дебіторської заборгованості та зобов'язань на поточні та довгострокові.

Тому бухгалтерський облік поворотної фінансової допомоги, як і раніше, також залежить від строку її повернення – тобто того, якою є позика: короткостроковою чи довгостроковою. У зв'язку з цим¹⁴²:

- 1) позикодавець суму наданої поворотної фінансової допомоги, строк повернення якої:
 - не перевищує 12 місяців з моменту надання – обліковує як короткострокову дебіторську заборгованість на субрахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», відображаючи за дебетом цього субрахунку виникнення дебіторської заборгованості – видачу позики (Дт 377 – Кт 301, 311), а за кредитом – її погашення (Дт 301, 311 – Кт 377);
 - перевищує 12 місяців з моменту надання – обліковує як довгострокову дебіторську заборгованість на субрахунку 183 «Інша дебіторська заборгованість». За дебетом цього субрахунку відображається виникнення дебіторської заборгованості (Дт 183 – Кт 301, 311), а за кредитом – переведення довгострокової заборгованості у короткострокову (Дт 377 – Кт 183) з наступним її погашенням (Дт 377 – Кт 301, 311);
- 2) отримувач (позичальник) суми отриманої поворотної фінансової допомоги, строк повернення якої:
 - не перевищує 12 місяців із дня отримання – визнає поточним зобов'язанням, відображаючи на субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» (або на спеціально відкритому для цього окремому субрахунку 607 «Інші короткострокові позики в національній валюті»). Отримання позики відображається записом Дт 301, 311 – Кт 685 (607), а погашення Дт 685 (607) – Кт 301, 311;
 - довгострокових зобов'язань до складу поточних (Дт 55 (505) – Кт 611) з подальшим погашенням (Дт 611 – Кт 301, 311).

При цьому сума поверненої позики до доходів позикодавця (підп. 6.5 П(С)БО 15), а погашеної позики – до витрат позичальника

¹⁴¹ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» / IASB; Стандарт, Міжнародний документ: від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_013

¹⁴² Нестеренко М. Поворотна фінансова допомога: проста складність податкового обліку / М. Нестеренко // Податки та бухгалтерський облік. – 2012. – № 87. – С. 8–18.

(підп. 9.3 П(С)БО 16), не включається (тобто в «бухгалтерських» доходах та витратах сторін операції з отримання та повернення позики не відображаються).

Що стосується умовних процентів, що нараховуються згідно з підп. 14.1.257 п. 14.1 ст. 14 ПКУ в податковому обліку на суму поворотної фінансової допомоги, отриманої від позикодавця (платника податку на прибуток), що залишається не поверненою на кінець звітного періоду, то вони в бухгалтерському обліку не відображаються.

Розглянемо це на конкретному прикладі 2.2.

Приклад 2.2

Між підприємствами (платниками податку на прибуток, які складають та подають згідно з п. 57.1 ПКУ декларацію з податку на прибуток за підсумками року) укладено договір позики, за яким 08.04.2013 р. видано довгострокову позику строком на 2 роки в сумі 50 000 грн. За домовленістю сторін отриману позику (усю суму) позичальник зобов'язався повернути після закінчення другого року користування. В обліку сторін ці операції відобразяться таким чином (див. табл. Л. 3 Додатка Л)¹⁴³.

Як видно з наведеного прикладу, обов'язок розрахунку умовно нарахованих відсотків передбачений лише у податковому обліку, що створює додаткові витрати часу для платників податку на прибуток підприємств, навіть коли розмір таких відсотків є досить незначним.

Наступні розбіжності пов'язані з відображенням операцій за договорами фінансового та оперативного лізингу.

У сучасних економічних умовах брак грошових коштів у суб'єктів господарювання – явище нерідке. Тому, не маючи у своєму розпорядженні в необхідний момент достатньої кількості фінансових ресурсів для купівлі об'єктів основних засобів, підприємства мають право укласти договір фінансового лізингу.

Розглянемо специфіку бухгалтерського обліку та оподаткування за такими договорами.

Правове регулювання договорів фінансового лізингу здійснюється відразу кількома нормативними документами. Так, у ст. 806 ЦКУ і ст. 292 ГКУ регулюються загальні положення лізингових договорів, що є різновидом договору найму (оренди) (див. табл. 2.20).

¹⁴³ Солошенко Л. Отримання та повернення позики: відображаємо в бухобліку / Л. Солошенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2012. – № 35. – С. 40–41.

А Закон про лізинг є вже спеціальним нормативним документом, що встановлює правові засади саме фінансового лізингу¹⁴⁴.

Таблиця 2.20

Визначення лізингових операцій*

ЦКУ	ГКУ
Стаття 806. Договір лізингу За договором лізингу одна сторона (лізингодавець) передає або зобов'язується передати другій стороні (лізингоодержувачеві) у користування майно, що належить лізингодавцю на праві власності і було набуто ним без попередньої домовленості із лізингоодержувачем (прямий лізинг), або майно, спеціально придбане лізингодавцем у продажу (постачальника) відповідно до встановлених лізингоодержувачем специфікацій та умов (непрямий лізинг), на певний строк і за встановлену плату (лізингові платежі)	Стаття 292. Лізинг у сфері господарювання Лізинг – це господарська діяльність, спрямована на інвестування власних чи залучених фінансових коштів, яка полягає в наданні за договором лізингу однією стороною (лізингодавцем) у виключне користування другій стороні (лізингоодержувачу) на визначений строк майна, що належить лізингодавцю або набувається ним у власність (господарське відання) за дорученням чи погодженням лізингоодержувача у відповідного постачальника (продавця) майна, за умови сплати лізингоодержувачем періодичних лізингових платежів. Залежно від особливостей здійснення лізингових операцій лізинг може бути двох видів – фінансовий чи оперативний.

** Джерело: складено на основі Цивільного та Господарського кодексу України.*

Визначення фінансового лізингу із ЗУ «Про фінансовий лізинг» аналогічне поняттю непрямого лізингу, наведеному у ст. 806 ЦКУ.

Визначення терміна «фінансовий лізинг» для цілей податкового обліку наведено в п. «б» підп. 14.1.97 п. 14.1 ст. 14 ПКУ, де він розглядається як господарська операція, що здійснюється фізичною або юридичною особою та передбачає передачу орендарю майна, що згідно з ПКУ є основним засобом та придбане або виготовлене орендодавцем, а також усіх ризиків та винагород, пов'язаних із правом користування та володіння об'єктом лізингу.

Зауважимо, що, на відміну від правового визначення фінансового лізингу, у податковому обліку це поняття охоплює не лише непрямий лізинг (що передбачає спеціальне придбання лізингодавцем об'єкта

¹⁴⁴ Про фінансовий лізинг: Закон України: від 16.12.1997 р. № 723/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/723/97-%D0%B2%D1%80>

лізингу відповідно до встановлених лізингоодержувачем специфікацій та умов), а і прямий лізинг (що передбачає передачу майна, придбаного лізингодавцем без попередньої домовленості з лізингоодержувачем).

Крім того, виходячи з податкового визначення фінансового лізингу, такі операції можуть здійснюватися й фізичними особами. Однак це твердження є справедливим тільки для операцій, що не відповідають правовому поняттю фінансового лізингу, встановленому ст. 13У «Про фінансовий лізинг» (наприклад, для передачі майна за прямим лізингом), оскільки суб'єктний склад лізингодавця в зазначеному нормативному документі обмежено юридичними особами.

Таким чином, операції, які згідно з ПКУ належать до фінансового лізингу, з правового погляду такими можуть не бути (справедливе і зворотне твердження).

Предметом фінансового лізингу в податковому обліку може бути лише майно, що відповідає визначенню терміна «основні засоби», наведеному в підп. 14.1.138 п. 14.1 ст. 14 ПКУ. Нагадаємо, що під основними засобами розуміються матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних та архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 2500 грн, невиробничих основних засобів та нематеріальних активів), що призначаються платником податків для використання у власній господарській діяльності, вартість яких перевищує 2500 грн та поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить більше одного року (чи операційного циклу, якщо він довший за рік)¹⁴⁵.

Крім обмежень стосовно майна, яке може бути предметом договору фінансового лізингу, п. «б» підп. 14.1.97 п. 14.1 ст. 14 ПКУ встановлює також певні критерії, додержання хоча б одного з яких дає платнику податків підстави кваліфікувати операцію в податковому обліку як операцію фінансового лізингу.

У бухгалтерському обліку операції фінансового лізингу (оренди) регулюються П(С)БО 14. Згідно з цим документом під фінансовою

¹⁴⁵ *Серебрянський Д. М.* Оцінка фіскальних і методологічних аспектів гармонізації податкового та бухгалтерського обліку щодо податку на прибуток підприємств / *Серебрянський Д. М., Смірнова О. М., Стадник М. В.* // *НДІ фінансового права.* – Ірпін, 2013. – 60 с.

орендою розуміється оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом. При цьому п. 4 П(С)БО 14 «Оренда»¹⁴⁶ містить ряд ознак, за наявності хоча б однієї з яких оренда для цілей бухгалтерського обліку вважається фінансовою:

- орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди;
- орендар має можливість і намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання;
- строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди;
- теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливую вартість об'єкта оренди;
- орендований актив має особливий характер, що дає змогу тільки орендарю використовувати його без витрат на модернізацію, модифікацію, дообладнання;
- орендар може продовжити оренду активу за плату, значно нижчу від ринкової орендної плати;
- оренду може бути припинено орендарем, який відшкодовує орендодавцю його втрати від припинення оренди;
- доходи або втрати від змін справедливої вартості об'єкта оренди на кінець строку оренди належать орендарю.

Як видно, основною ознакою, за якою оренда визнається фінансовою в бухгалтерському обліку, є передача орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом.

При цьому у п. 7 МСБО 17 «Оренда»¹⁴⁷, який є міжнародним аналогом українського П(С)БО 14, із цього приводу уточнено, що ризики включають можливість збитків від простоїв або технічної зношеності активу, а також коливань у надходженнях унаслідок зміни економічних умов. Винагороди (вигоди) можуть бути у вигляді очікування рентабельного функціонування протягом строку економічної

¹⁴⁶ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 28.07.2000 р. № 181 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>

¹⁴⁷ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 «Оренда» // IASB; Стандарт, Міжнародний документ: від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_018

експлуатації активу та прибутку від зростання його вартості або реалізації ліквідаційної вартості.

Крім того, потрібно враховувати, що визнання оренди фінансовою чи операційною в бухгалтерському обліку не залежить безпосередньо від того, як її класифіковано в договорі лізингу. У даному випадку лише має значення, чи дотримуються зазначені в п. 4 П(С)БО 14 критерії класифікації. У П(С)БО 14 про це прямо не йдеться, однак таке застереження міститься в п. 10 МСБО 17 «Оренда», відповідно до якого розподіл оренди на фінансову чи операційну залежить від змісту операції, а не від форми контракту.

Як видно, поняття фінансового лізингу, наведене у ПКУ, у правовому полі відрізняється від понять, наведених в інших нормативно-правових актах, чим створює розбіжності між податковим та бухгалтерським обліком з податку на прибуток. На нашу думку, доцільно внести відповідні корективи у ПКУ, що дозволить гармонізувати облік даних операцій.

Щодо договорів оперативного лізингу, то тут також є відмінності у визначенні понять. Відповідно до підп. 14.1.97 п. 14.1 ст. 14 ПКУ оперативний лізинг (оренда) – це господарська операція фізичної або юридичної особи, що передбачає передачу орендарю основного фонду, придбаного чи виготовленого орендодавцем на умовах інших, ніж передбачені фінансовим лізингом (орендою).

Причому при укладенні договору сторони мають право визначити таку операцію, як оперативний лізинг, без права подальшої зміни статусу операції до закінчення дії відповідного договору. Таким чином, незалежно від того, чи відповідає правочин ознакам фінансового лізингу, передбаченим підп. 14.1.97 п. 14.1 ст. 14 ПКУ, якщо в договорі зазначено, що для цілей оподаткування його потрібно вважати договором оперативної оренди, операції в межах такого договору розглядатимуться як оперативна оренда.

Спеціальні правила бухгалтерського обліку операцій оренди необоротних активів встановлено П(С)БО 14. Зауважимо, що цей документ не застосовується бюджетними установами, а також підприємствами, що керуються міжнародними стандартами фінансової звітності. Крім того, норми П(С)БО 14 не поширюються на:

- орендні угоди, пов'язані з розвідкою та використанням природних і подібних невідновлюваних ресурсів;
- угоди щодо використання авторських та суміжних прав;

– угоди щодо оренди цілісних майнових комплексів.

Відповідно до п. 4 П(С)БО, 14 оренда – це угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку. Доходи від оперативної оренди у податковому обліку визнаються за спеціальними правилами. Так, відповідно до п. 137.11 ст. 137 ПКУ дата отримання доходів у вигляді орендних/лізингових платежів за майно, що передано платником податку в оренду/лізинг, – це дата нарахування таких доходів, встановлена відповідно до умов укладених договорів. Крім того, п. 153.7 ст. 153 ПКУ визначено, що орендодавець збільшує суму доходів, а орендар збільшує суму витрат на суму нарахованого лізингового платежу за наслідками податкового періоду, в якому здійснюється таке нарахування (тобто нарахування доходів орендодавцем і витрат орендарем відбувається синхронно за наслідками одного й того самого періоду). Таким чином, при укладенні договорів оперативного лізингу (оренди) в таких договорах потрібно встановити дату нарахування лізингового (орендного) платежу¹⁴⁸.

Наприклад, у договорі можна встановити, що лізинговий (орендинний) платіж за кожний календарний місяць нараховується в останній календарний день цього місяця. Це відповідатиме курсу, взятому на зближення податкового обліку з бухгалтерським обліком. Тоді, ураховуючи положення укладеного договору, як у податковому, так і в бухгалтерському обліку станом на останній календарний день відповідного місяця орендодавець збільшить суму доходів від оперативного лізингу (оренди), а орендар збільшить суму лізингових (орендинних) витрат.

В орендодавця доходи від операцій оренди/лізингу, визначені відповідно до п. 153.7 ст. 153 ПКУ, включаються до складу інших доходів (підп. 135.5.2 п. 135.5 ст. 135 ПКУ). Витрати, пов'язані з нарахуванням лізингового (орендного) платежу, орендар може включити в податковому обліку до складу собівартості товарів (робіт, послуг), адміністративних витрат, витрат на збут тощо залежно від мети використання орендованого обладнання.

Проте, як видно, у бухгалтерському обліку операційний лізинг може застосовуватися щодо необоротних активів, а не лише щодо основних фондів (на відміну від податкового обліку). Відповідно

¹⁴⁸ Брюховецький В. Передаємо об'єкт у фінлізинг / В. Брюховецький // Дебет-кредит. – 2012. – № 45. – С. 32–38.

до НП(С)БО 1 необоротні активи – усі активи, що не є оборотними. У свою чергу, оборотні активи – це грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу. Отже, у бухгалтерському обліку рамки операційної оренди є ширшими за податковий облік¹⁴⁹. Тому, на нашу думку, доцільно внести корективи у визначення, наведене у ПКУ, з метою забезпечення гармонізації податкового та бухгалтерського обліку за даними операціями. На нашу думку, норми ПКУ дещо переобтяжені аспектами, які в т.ч. регулюються іншими нормативно-правовими документами, але можуть відображатися у податковому обліку на основі П(С)БО. Зокрема, витрати на забезпечення найманих працівників спеціальним одягом та продуктами харчування.

Відповідно до п. 4.1 Положення № 53¹⁵⁰ засоби індивідуального захисту (далі – ЗІЗ) видаються працівникам безплатно, є власністю підприємства, обліковуються як інвентар та підлягають обов'язковому поверненню при:

- звільненні з підприємства;
- переведенні на тому самому підприємстві на іншу роботу або інше робоче місце;
- зміні виду робіт;
- запровадженні нових технологій;
- запровадженні нових або заміні наявних знарядь праці;
- інших випадках, коли використання виданих ЗІЗ не є необхідним, а також після закінчення строків їх використання.

Видача працівникам та повернення ними ЗІЗ має обліковуватися в особистій картці обліку спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту (п. 4.10 Положення № 53). Відповідно до підп. 140.1.1 п. 140.1 ст. 140 ПКУ, при визначенні об'єкта оподаткування враховуються витрати платника податків на забезпечення найманих працівників ЗІЗ, які необхідні для виконання професійних обов'язків, за переліком, установленим КМУ та/або галузевими нормами. Витрати платника податку на забезпечення працівників засобами охорони праці понад встановлені норми

¹⁴⁹ Кондзелка М. Інші доходи платників податку на прибуток-2 / М. Кондзелка // Дебет-кредит. – 2012. – № 46. – С. 24–31.

¹⁵⁰ Положення про порядок забезпечення працівників спеціальним одягом, спеціальним взуттям та іншими засобами індивідуального захисту: затв. наказом Держгірпромнагляду: від 24.03.2008 р. № 53 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0446-08>

або такими, що не включено до Переліку № 994, до складу витрат не входять¹⁵¹.

Якщо ЗІЗ використовуються на підприємстві менше року, то їх відносять до запасів, обліковують на рахунку 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети» (далі – МШП). Аналогічно відображають у податковому обліку й операції із ЗІЗ, вартість яких не перевищує 2500 грн. Якщо ЗІЗ використовують на підприємстві понад рік, вони є об'єктами ОЗ та обліковуються на рахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи».

Згідно з п. 27 П(С)БО 7, амортизація інших необоротних активів нараховується із застосуванням прямолінійного або виробничого методу. У податковому обліку відповідно до підп. 145.1.6 п. 145.1 ст. 145 ПКУ для амортизації МШП застосовуються такі методи:

- 1) списання 100% вартості, що амортизується, вже при відпуску спецодягу зі складу в експлуатацію;
- 2) списання 50% вартості, що амортизується, у першому місяці використання, а решта 50% – у місяці вилучення одягу зі складу активів підприємства.

Підприємство має право обрати будь-який з перерахованих методів амортизації спецодягу та закріпити свій вибір у наказі про облікову політику.

Нарахування амортизації відображають проведенням Д-т 91 – К-т 132, а списання спецодягу з балансу у момент видачі – Д-т 132 – К-т 112.

Щодо витрат на догляд та обслуговування спецодягу, то вони списуються до складу тих самих витрат, що і вартість виданого працівникам спецодягу (Д-т 91 – К-т 209, 661, 685...). Дата виникнення витрат по спецодягу буде залежати від того, до якого саме виду витрат він включасться. Це, з одного боку, зближує дані бухгалтерського і податкового обліку. Розглянемо це на прикладі 2.3.

Приклад 2.3

ТОВ «А» купило спецодяг у ТОВ «Б», а саме: утеплені куртки – 10 штук за ціною 180 грн (у т.ч. ПДВ – 30 грн), черевики – 10 пар за ціною 96 грн (у т.ч. ПДВ – 16 грн) та рукавиці – 10 пар за ціною 6 грн за пару (у т.ч. ПДВ – 1 грн). Спецодяг видано працівникам. Сплачено послуги за прання спецодягу ТОВ «В» (юридичній особі – неплатникові ПДВ) 1 000 грн (без ПДВ) (див. табл. 2.21).

¹⁵¹ Перелік заходів та засобів з охорони праці, витрати на здійснення та придбання яких включаються до витрат: затв. постановою Кабінету Міністрів України від 27.06.2003 р. № 994 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994-2003-%D0%BF>

Таблиця 2.21

Порядок відображення витрат на забезпечення працівників спеціальним одягом*

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн	Податковий облік	
		Дт	Кт		Доходи	Витрати
1.	Перераховано передоплату за спецодяг	631	311	2 820	—	—
2.	Відображено податковий кредит за передплатою	641	644	470	—	—
3.	Отримано 10 курток бавовняних із просоченням на утепленій підкладці (строк служби 36 міс.)	112	631	1 500	—	—
4.	Отримано 10 пар черевиків утеплених (строк служби – 12 міс.)	22	631	800	—	—
5.	Отримано рукавиці 10 пар (строк служби – 2 міс.):	22	631	50	—	—
6.	Відображено ПК з ПДВ за отриманими товарами	644	631	470	—	—
7.	Видано рукавиці брезентові робітникам за накладною	91	22	50	—	50 ¹
8.	Видано черевики	91	22	800	—	800 ¹
9.	Нараховано знос (100%) на видані куртки бавовняні при передачі спецодягу з терміном носіння понад рік	91	132	1 500	—	—
10.	Видано куртки ватяні	132	112	1 500	—	1 500 ¹
11.	Отримано акт від пральні – неплатника ПДВ за послуги з прання спецодягу	91	631	1 000	—	1 000 ¹
12.	Сплачено послуги з прання спецодягу	631	311	1 000	—	—

¹Визначаються у складі собівартості реалізованої продукції на дату визнання доходів від реалізації (п. 138.4 ст. 138 ПКУ).

*Джерело: Кривенко М. Бухгалтерський та податковий облік спецодягу на підприємстві / М. Кривенко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buh-galter.info/459-buhgalterskiy-ta-podatkoviy-oblik-spetsodyagu-na-pidpriemstvi.html>

2.3. Аналіз методологічних аспектів гармонізації податкового...

На нашу думку, наступним аспектом, норми щодо якого можуть бути вилучені із тексту розділу III ПКУ з метою спрощення порядку оподаткування прибутку підприємств, є витрати на відрядження працівників. А для того, щоб не створювати вакууму у цій галузі, пропонуємо закріпити порядок оподаткування сум перевищення встановлених норм щодо відшкодування, пов'язаних із службовими відрядженнями найманих працівників у розділі IV ПКУ «Податок на доходи фізичних осіб». Для підтвердження цієї тези розглянемо особливості обліку відряджень для працівників небюджетних підприємств. Насамперед зазначимо, які нормативні документи, що регламентують оподаткування відряджень найманих працівників (див. табл. 2.22).

Таблиця 2.22

Нормативні документи, якими керуються при організації та оподаткуванні відряджень

№ з/п	Норматив	Коментар
1	Податковий кодекс України	Регламентовано особливості оподаткування податком на прибуток (пп. «а» підп. 138.8.5 п. 138.8 ст. 138, пп. «б» пп. 138.10.2 та пп. «г» підп. 138.10.3 п. 138.10 ст. 138, підп. 140.1.7 п. 140.1 ст. 140)
2	ЗУ «Про Державний бюджет України на 2013»	Установлено розмір мінімальної заробітної плати на 2013 р., що застосовується для розрахунку максимального розміру добових у 2013 р., яку можна включати до складу податкових витрат і яка не включається до оподаткованого доходу працівника
3	Інструкція № 59	Інструкція є основним регламентуючим документом відносно, які виникають у зв'язку з відрядженнями працівників. Поширюється вона тільки на відрядження працівників органів державної влади, підприємств, установ та організацій, що повністю або частково фінансуються за рахунок бюджетних коштів. Для інших підприємств може застосовуватися як орієнтир, в тому числі при розробці власного положення про відрядження
4	Наказ № 996	Наказом затверджено форму Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, та Порядок його складання

Джерело: складено на основі чинних нормативно-правових актів України.

Відповідно до ст. 121 Кодексу законів про працю України (далі – КЗпП)¹⁵² у відрядження направляють тільки працівників підприємства. Водночас у підп. 140.1.7 п. 140.1 ст. 140 ПКУ йдеться про відрядження фізичних осіб, які перебувають у трудових відносинах із платником податку або є членами керівних органів платника податку. До останніх належать члени (фізичні особи) керівних органів, які є водночас засновниками, учасниками підприємства або виконують керівні функції на підставі цивільно-правового договору. Точний перелік осіб, яких може бути відправлено у відрядження, є досить важливим, оскільки їм повинні бути відшкодовані витрати, пов'язані зі службовими відрядженнями (див. табл. 2.23).

Таблиця 2.23

Витрати, які відшкодовуються відрядженням працівникам*

№ з/п	Згідно зі ст. 121 КЗпП	Згідно з пп. 140.1.7 п. 140.1 ст. 140 ПКУ
	У порядку і розмірах, встановлюваних законодавством:	Витрати на оплату:
1	добові за час перебування у відрядженні	добових витрат у розмірі, про який йдеться нижче у цій статті в розділі «Сума добових»
2	вартість проїзду до місця призначення і назад	проїзду (у тому числі перевезення багажу, бронювання транспортних квитків) як до місця відрядження і назад, так і за місцем відрядження (у тому числі на орендованому транспорті)
3	витрати з найму жилого приміщення	вартості проживання у готелях (мотелях), а також включених до таких рахунків витрат на харчування* чи побутові послуги (прання, чищення, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), на найм інших жилих приміщень
4	—	телефонних розмов
5	—	оформлення закордонних паспортів
6	—	дозволів на в'їзд (виїзд)
7	—	обов'язкове страхування
8	—	інших документально оформлених витрат, пов'язаних з правилами в'їзду та перебування у місці відрядження**, в тому числі будь-яких зборів і податків, що підлягають сплаті у зв'язку із здійсненням таких витрат

*Крім вартості алкогольних напоїв і тютюнових виробів, суми «чайових», за винятком випадків, коли суми таких «чайових» включаються до рахунку згідно із законами країни перебування

**Крім плати за видовищні заходи

Джерело: складено на основі Податкового кодексу України та Кодексу законів про працю України.

¹⁵² Кодекс законів про працю України: від 10.12.1971 р. № 322-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/322-08>

З таблиці 2.23 видно, що список відшкодувань, передбачений ПКУ, деталізує список КЗпП. Фактично підприємство може встановити ширший, ніж наведено в таблиці, перелік витрат, які відшкодовуватиме працівникові. Але весь перелік, що буде встановлено додатково до обов'язкового переліку, не можна включити до складу податкових витрат і потрібно буде оподаткувати ПДФО.

Зазначимо, що розмір добових для небюджетних підприємств законодавством не встановлено, тому кожне підприємство визначає такий розмір самостійно. Проте є податкові обмеження. Згідно з підп. 140.1.7 п. 140.1 ст. 140 ПКУ до податкових витрат можуть відноситися добові для відряджень у межах України у розмірі не більш як 0,2 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, в розрахунку за кожен календарний день такого відрядження, а для відряджень за кордон – не вище 0,75 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, в розрахунку за кожен календарний день такого відрядження.

Тобто якщо підприємство виплачує працівникові суму добових у розрахунку за кожен календарний день відрядження у розмірі в межах норми, така сума добових відноситься до складу податкових витрат і не оподатковується ПДФО за умови зв'язку відрядження з діяльністю підприємства. Проте сума перевищення обкладатиметься ПДФО і не включатиметься до складу податкових витрат. Причому потрібно враховувати, що сума перевищення з метою оподаткування ПДФО має збільшуватися на коефіцієнт, передбачений п. 164.5 ст. 164 ПКУ.

Нагадаємо також, що згідно з підп. 140.1.7 п. 140.1 ст. 140 ПКУ сума добових визначається в разі відрядження:

- у межах України та країн, в'їзд громадян України на територію яких не потребує наявності візи (дозволу на в'їзд), – згідно з наказом про відрядження та відповідними первинними документами;
- до країн, в'їзд громадян України на територію яких здійснюється за наявності візи (дозволу на в'їзд), – згідно з наказом про відрядження та відмітками уповноваженої службової особи с України в закордонному паспорті або документі, що його замінює.

За відсутності відповідних підтверджених документів, наказу або відміток уповноваженої службової особи Державної прикордонної

служби України в паспорті або документі, що його замінює, сума добових не включається до складу витрат платника податку. Ця сама сума добових підлягає оподаткуванню ПДФО (підп. 170.9.1 п. 170.9 ст. 170 ПКУ).

Підприємство може також встановити обмеження на певні види витрат. Орієнтуватися при цьому можна, наприклад, на обмеження, наведені в п. 5–8 та п. 12 розділу 2 Інструкції № 59, при відрядженнях у межах України (див. табл. Л. 4 Додатка Л), а при відрядженнях за кордон – на обмеження, наведені в п. 7–5 розділу 3 цієї Інструкції.

Отже, у податковому обліку включення відрядних витрат до складу податкових відбувається за таких умов:

- добові не повинні перевищувати відповідну граничну величину;
- відшкодовуватися мають понесені у відрядженні витрати за переліком, наведеним у підп. 140.1.7 п.140.1 ст. 140 ПКУ (табл. 2.23);
- понесені відрядні витрати повинні підтверджуватися документально.

Також необхідні документи, що підтверджують зв'язок відрядження з діяльністю підприємства – платника податку, зокрема (але не виключно) такі:

- запрошення сторони, що приймає, діяльність якої збігається з діяльністю платника податку;
- укладений договір чи контракт;
- інші документи, які встановлюють або засвідчують бажання встановити цивільно-правові відносини;
- документи, що засвідчують участь відрядженої особи в переговорах, конференціях або симпозіумах, інших заходах, які проводяться за тематикою, що збігається з господарською діяльністю платника податку¹⁵³.

Відрядні витрати у податковому та бухгалтерському обліку відносяться до витрат залежно від мети відрядження. Зокрема:

- загальновиробничих витрат (рахунок 91 «Загальновиробничі витрати») – при відрядженнях персоналу цехів, дільниць тощо (п. «а» підп. 138.8.5 п. 138.8 ст. 138 ПКУ, п. 15.1 ПБО 16);
- адміністративних витрат (рахунок 92 «Адміністративні

¹⁵³ Гресь Н. Обліково-правовий аспект преміювання працівника, направлено у відрядження / Н. Гресь, К. Євтушенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 7. – С. 3–6.

- витрати») – при відрядженнях апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу (п. «б» підп. 138.10.2 п. 138.10 ст. 138 ПКУ, п. 18 ПБО 16);
- витрат на збут (рахунок 93 «Витрати на збут») – при відрядженнях працівників, зайнятих збутом (п. «г» підп. 138.10.3 п. 138.10 ст. 138 ПКУ, п. 19 ПБО 16);
 - інших операційних витрат (рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності») – при відрядженні працівників, зайнятих в інших сферах діяльності підприємства, не зазначених вище (п. «в» підп. 138.10.4 п. 138.10 ст. 138 ПКУ, п. 20 ПБО 16), наприклад працівників об'єктів соціально-культурного призначення тощо.

Однак в окремих випадках можуть застосовуватися й інші рахунки. Наприклад, якщо відрядження пов'язано з придбанням основних засобів, витрати на відрядження збільшують їх первісну вартість і списуються у Дт 15 «Капітальні інвестиції», а після введення основних засобів в експлуатацію – у Дт 10 «Основні засоби». При відрядженнях, пов'язаних з виконанням гарантійних зобов'язань продавця (припустимо, на гарантійний ремонт), відрядні витрати списують у Дт 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань» тощо¹⁵⁴.

Фактично податковий облік витрат на відрядження найманих працівників не має суттєвих відмінностей порівняно із бухгалтерським. А тому виняткової потреби у регламентуванні порядку оподаткування відряджень шляхом переобтяження змістовної частини розділу III «Податок на прибуток» ПКУ у даному випадку немає.

Отже, як видно з проведеного аналізу, незважаючи на суттєве наближення податкового та бухгалтерського обліку, проблемне коло питань залишається ще досить значним. Мається на увазі, що обмеження або особливі умови, що закріплює податкове законодавство, не дають можливості скористатися показником фінансового результату до оподаткування з метою визначення належної до сплати суми податку на прибуток підприємств. У зв'язку з цим платникам податку доводиться визначати різні величини окремо для цілей складання фінансової звітності та окремо для цілей оподаткування.

¹⁵⁴ Золотухін О. Відрядження-2012 / О. Золотухін // Вісник податкової служби України. – 2012 – № 15 (683) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/1522/fromarchive/1>