

Аспекты бухгалтерского и налогового учета расходов промышленных предприятий

Задорожнюк В. Ю.

*Задорожнюк Виктория Юрьевна / Zadorojnyuk Victoria Yurevna - кандидат экономических наук, доцент,
кафедра бухгалтерского учета и аудита,
Донецкий национальный технический университет, г. Донецк*

Аннотация: в статье рассмотрены вопросы организации учета расходов на промышленных предприятиях. Проанализированы изменения в налоговом учете расходов. Выявлены противоречия, существующие в бухгалтерском учете и налоговом законодательстве.

Ключевые слова: расходы, себестоимость, налоговые разницы, бухгалтерский учет, налоговый учет.

Учет расходов занимает определяющее место в экономике предприятия, поскольку на нем базируются экономические показатели производства продукции. Категория расходов характерна для всех субъектов хозяйствования независимо от их вида деятельности, формы собственности, размера. Расходы влияют прямо и косвенно практически на все сферы функционирования предприятия, определяя его политику ценообразования, объемы производства, размер прибыли, показатели финансового состояния, конкурентоспособность продукции и предприятия в целом, эффективность управления компанией и др. Вообще, расходы отражают цену всех привлеченных предприятием экономических ресурсов и, таким образом, характеризует эффективность его деятельности.

Учет затрат на производство является важной частью бухгалтерского учета промышленного предприятия и органично связан с калькулированием себестоимости продукции (товаров, работ, услуг).

Основным нормативным документом, который регламентирует на сегодняшний день отражение расходов предприятий Украины в бухгалтерском учете, является П(С)БУ 16 «Расходы» [8]. Согласно П(С)БУ 16, расходами отчетного периода признаются или уменьшение активов, или увеличение обязательств, что приводит к уменьшению собственного капитала предприятия при условии, что эти расходы могут быть достоверно оценены.

Расходы признаются расходами определенного периода одновременно с признанием дохода, для получения которого они осуществлены. Расходы, которые невозможно прямо связать с доходами определенного периода, отражаются в составе расходов того отчетного периода, в котором они были осуществлены. Если актив обеспечивает получение экономических выгод в течение нескольких отчетных периодов, то расходы признаются путем систематического распределения его стоимости между соответствующими отчетными периодами.

П(С)БУ 16 предусмотрено определение двух видов себестоимости:

- себестоимость реализованной продукции (работ, услуг), которая состоит из производственной себестоимости продукции (работ, услуг), реализованной в течение отчетного периода; нераспределенных постоянных общепроизводственных расходов; сверхнормативных производственных затрат;
- производственная себестоимость продукции (работ, услуг), которая включает прямые материальные расходы; прямые расходы на оплату труда; другие прямые расходы; переменные общепроизводственные и постоянные распределенные общепроизводственные расходы.

В состав прямых материальных расходов включается стоимость сырья, основных и вспомогательных материалов, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий, топлива и энергии, которые могут быть непосредственно отнесены к конкретному объекту расходов на основании первичных документов. Материалы, которые используются не для производства продукции, работ и услуг, а для других целей, например, на капитальное строительство, административные цели, в состав производственной себестоимости не включаются.

Прямые материальные расходы уменьшаются на стоимость возвратных отходов, полученных в процессе производства, которые оцениваются по справедливой стоимости или по стоимости возможного их использования.

В состав прямых расходов на оплату труда включаются: заработная плата и другие выплаты работникам, занятых в производстве продукции, выполнении работ и оказании услуг, которые могут быть непосредственно отнесены к конкретному объекту расходов.

Прямое отнесение в состав себестоимости отдельных видов продукции основной заработной платы производственных рабочих при сдельной форме оплаты труда не вызывает затруднений, поскольку проводится на основании первичных документов. Однако часть расходов по заработной плате, таких как основная и дополнительная заработная плата при повременной оплате труда рабочих, участвующих в технологических процессах по производству продукции, различные виды доплат, надбавок, невозможно сразу отнести на себестоимость конкретных видов продукции. Поэтому фактически начисленную сумму такой заработной платы включают в состав общепроизводственных расходов, а затем распределяют

между отдельными видами продукции пропорционально принятой на данном предприятии базе распределения.

Примерный состав прочих прямых расходов, формирующих производственную себестоимость, приведен в п. 14 П(С)БУ 16 [8] и методических рекомендациях по формированию себестоимости продукции (работ, услуг) [6]. В их состав могут быть включены производственные расходы, которые непосредственно можно отнести к конкретному объекту расходов: отчисления на общеобязательное социальное страхование; плата за аренду земельных и имущественных паев; амортизация; потери от брака.

Кроме перечисленных выше расходов, в производственную себестоимость продукции (работ, услуг) включают также переменные и постоянные распределенные общепроизводственные расходы. Такие расходы связаны с производством продукции (работ, услуг), но их нельзя непосредственно отнести к конкретному объекту расходов. Нераспределенные постоянные общепроизводственные расходы не относятся в состав производственной себестоимости, а включаются в себестоимость реализованной продукции. Общая сумма распределенных и нераспределенных постоянных общепроизводственных расходов не может превышать их фактическую величину.

Кроме того, не включаются в производственную себестоимость, а относятся в состав себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) сверхнормативные производственные расходы. Сверхнормативные расходы на производство готовой продукции являются расходами отчетного периода и должны быть включены в состав себестоимости реализованной продукции.

Расходы, учитываемые для определения объекта налогообложения, признаются на основании первичных документов, подтверждающих осуществление расходов, обязательность ведения и хранения которых предусмотрена правилами ведения бухгалтерского учета и других документов, установленных II разделом Налогового кодекса Украины.

В предыдущей редакции Налогового кодекса Украины было дано понятие и состав расходов для целей налогового учета. Так, в состав расходов, учитываемых при определении объекта налогообложения, включали расходы операционной деятельности и другие расходы [11, с. 73-77].

С 01.01.2015 года изменилась методология налогового учета расходов [1, 2, 3, 4, 9, 10], так, вместо раздельного отражения доходов и расходов теперь ведется учет налоговых разниц, которые определяются в соответствии со статьями 138-140 раздела III Налогового кодекса Украины, а именно разниц, возникающих при:

- начислении амортизации необоротных активов;
- формировании резервов и обеспечении;
- осуществлении финансовых операций;
- по отдельным видам деятельности и операциям.

К налоговым разницам, которые увеличивают финансовый результат до налогообложения, относят [3, 5]:

- суммы амортизации по бухучету;
- суммы уценки, убытков от обесценения основных средств и нематериальных активов;
- сумма остаточной стоимости отдельного объекта основных средств по бухучету при его ликвидации или продаже;
- резервы и обеспечения будущих расходов, рассчитанные по бухучету;
- суммы на создание резерва сомнительных долгов;
- суммы списанной безнадежной задолженности;
- сумма процентов по кредиту, полученному от связанного лица, сумма которого превышает в 3,5 раза собственный капитал плательщика налогов;
- случаи превышения обычной цены над договорной ценой (или наоборот) при осуществлении контролируемых операций;
- сумма убытков от инвестиций в ассоциированные, дочерние предприятия, рассчитанных по методу участия в капитале;
- сумма 30 % стоимости товаров, в том числе необоротных активов, работ, услуг, полученных у неприбыльных организаций, нерезидентов, зарегистрированных в странах, в которых налог на прибыль на 5 пунктов ниже, чем в Украине;
- сумма расходов на уплату роялти, превышающая сумму доходов от роялти + 4 % от чистого дохода реализации продукции за предыдущий год;
- полная сумма расходов на уплату роялти: нерезидентам, зарегистрированным в странах, указанных в п. 39.2 НКУ, нерезидентам небенефициарным получателям, нерезидентам по объектам права интеллектуальной собственности, нерезидентам, которые не подлежат налогообложению в отношении роялти в государстве, резидентом которого он является, лицам, уплачивающим налог в составе других налогов, кроме физических лиц, облагаемых по правилам раздела IV Налогового кодекса Украины, юридическим лицам, освобожденным от налога или уплачивающим его по другой ставке;

- сумма процентов и дооценки на инструменты собственного капитала, переклассифицированные в финансовые обязательства;
- сумма средств или товаров (работ, услуг), перечисленных (предоставленных) неприбыльным организациям, превышающая 4 % налогооблагаемой прибыли предыдущего года;
- отрицательный результат от продажи ценных бумаг, определенный по данным бухучета;
- сумма уценки ценных бумаг, инвестиционной недвижимости, биологических активов, определенная по бухучету в сумме, которая превышает ранее проведенную дооценку.

К налоговым разницам, которые уменьшают финансовый результат до налогообложения относят [3, 5]:

- суммы амортизации по налоговому учету;
- суммы дооценки и выгод от восстановления полезности (в пределах сумм, ранее отнесенных на уценку или уменьшение полезности) по основным средствам и нематериальным активам;
- суммы остаточной стоимости отдельного объекта основных средств по налоговому учету при его ликвидации или продаже;
- выплаченные компенсационные суммы за счет ранее начисленных обеспечений; суммы уменьшения резерва и обеспечений для возмещения будущих расходов, выполненной в соответствии с правилами бухучета;
- затраты на оплату отпусков, возмещенные после 01.01.2015, за счет резервов, сформированных до 01.01.2015;
- суммы корректировки (уменьшения) резерва, выполненной в соответствии с правилами бухучета;
- не использованные на 01.01.2015 проценты учитываются в составе расходов с учетом ограничений п. 140.2 НКУ;
- сумма начисленных доходов от участия в капитале других плательщиков налогов и в виде дивидендов, подлежащих к получению;
- сумма отрицательного значения объекта налогообложения с учетом правил, установленных п. 3 подраздела 4 раздела XX (в 2015 году включается 25 % суммы убытков, сформированных на 01.01.2011 и суммы не компенсированных 75 % этих убытков в 2011-2014 годах);
- сумма уценки инструментов собственного капитала, переклассифицированных в финансовые обязательства (акции конвертированные в облигации);
- положительный результат продажи ценных бумаг по бухучету.

С 01.01.2015 года при формировании расходов отчетного периода не учитываются ограничения, которые ранее содержались в разделе III НКУ, такие как:

- на организацию и проведение приемов, презентаций, праздников, развлечений и отдыха, приобретение и распространение подарков;
- на содержание органов управления объединений налогоплательщиков, включая содержание материнских компаний, которые являются отдельными юридическими лицами;
- на уплату штрафов, неустойки или пени;
- на приобретение у нерезидента услуг по консалтингу, маркетингу или рекламы и услуг инжиниринга;
- на обеспечение наемных работников специальной одеждой, обувью, моющими и обезвреживающими средствами, средствами индивидуальной защиты, а также продуктами специального назначения (независимо от перечня, установленного КМУ или отраслевыми нормами);
- на профессиональную подготовку, переподготовку и повышение квалификации;
- на гарантийный ремонт, обслуживание или гарантийные замены товаров без каких-либо ограничений;
- на командировки работников;
- на возмещение фактических потерь товаров как в пределах норм естественной убыли, так и сверх норм;
- на благотворительность.

Более того, по общему подходу, для отнесения соответствующих сумм в состав расходов, становится необязательна связь соответствующих расходов с хозяйственной деятельностью.

Таким образом, в налоговом учете вместо раздельного учета доходов и расходов с 01.01.2015 года вводится принципиально новый порядок, основанный на определении финансового результата по данным бухгалтерского учета и его дальнейшей корректировки на сумму налоговых разниц. Такие разницы определяются в соответствии со статьями 138-140 раздела III Налогового кодекса Украины и подразделяются на разницы, которые уменьшают финансовый результат до налогообложения (в состав расходов налогового учета включается), и разницы, которые увеличивают финансовый результат до налогообложения (в состав расходов налогового учета не включается). Следовательно, механизм налогового учета расходов приведен в соответствие с их бухгалтерским учетом.

Однако изменения в Налоговом кодексе Украины лишь частично коснулись порядка налогообложения операций, по которым первое событие произошло до 01.01.2015 года, а завершающее событие по учету налогооблагаемой прибыли происходит после этой даты. Так, предоставлено право уменьшать финансовый результат до налогообложения (включать в состав расходов) на сумму денежных средств, перечисленную поставщикам, которая, по правилам налогового учета, включалась в состав расходов до 01.01.2015 года. Налоговый кодекс Украины не содержит специальных правил налогового учета операций, в которых вторым событием является отгрузка продукции, товаров, работ, услуг. Поэтому нельзя исключить такую ситуацию, когда сумма расходов, которая уже была включена в состав расходов отчетного периода, будет повторно включаться в состав расходов при приобретении товаров или при их реализации, что приведет к искажению налогооблагаемой прибыли предприятия.

Литература

1. Налогообложение 2015 — основные новации. [Электронный ресурс]. - Режим доступа: http://www.consult.kharkov.ua/?page=article_show&article_id=1375 (дата обращения: 15.10.2015).
2. Налог на прибыль предприятий в Украине. [Электронный ресурс]. - Режим доступа: http://www.juridicheskij-supermarket.ua/page_tax-on-profit.html (дата обращения: 15.10.2015).
3. Что изменилось в НКУ с 01.01.2015 в части налога на прибыль. [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.capital.net.ua/2articles/40.html> (дата обращения: 15.10.2015).
4. Виды корректировок на разницы к объекту обложения налогом на прибыль с 2015. [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://auditor.od.ua/vidy-korrektirovok-na-raznitsy-k-ob-ektu-oblozheniya-nalogom-na-pribyl-s-2015/> (дата обращения: 15.10.2015).
5. Налоговые разницы. [Электронный ресурс]. - Режим доступа: http://n-auditor.com.ua/ru/component/na_archive/61?view=material (дата обращения: 13.10.2015).
6. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг), затверджені Наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 № 373 [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0373581-07> (дата обращения: 10.10.2015).
7. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджений наказом МФУ від 07.02.2013 № 73. [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата обращения: 10.10.2015).
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджений наказом МФУ від 31.12.99 № 318 (із змінами та доповненнями). [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата обращения: 10.10.2015).
9. Налоговый кодекс Украины от 02.12.2010 № 2755-VI [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата обращения: 15.10.2015).
10. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 № 71-VIII [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/71-19> (дата обращения: 15.10.2015).
11. Звенячкина В. Ю. Особливості податкового обліку витрат промислових підприємств // Вісник Дніпропетровського національного університету. Серія «Економіка». Вип. 6 (4). 2012. Т. 20. № 10/1. С. 70-78.