

Інформація про витрати подвійного призначення та її відображення в системі обліку

*Роботу виконано на кафедрі обліку у виробничій
сфері ТНЕУ*

У статті розглянуто проблемні аспекти відображення інформації про витрати подвійного призначення у системі обліку.

Ключові слова: інформація, витрати подвійного призначення, система обліку, оподаткування, Податковий кодекс України.

Дерій В. А. Информация о расходах двойного назначения и ее отражение в системе учета. В статье рассматриваются проблемные аспекты отражения информации о расходах двойного назначения в системе учета.

Ключевые слова: информация, расходы двойного назначения, система учета, налогообложение, Налоговый кодекс Украины.

Deriy V. A. Information on the Costs of Dual-Use and Its Reflection in the Accounting System. The article discusses the problematic aspects of the reflection of information on the costs of dual-use accounting system.

Key words: information, the cost of dual system of accounting, taxation, the Tax Code of Ukraine.

Постановка наукової проблеми та її значення. Головний бухгалтер підприємства або бухгалтер, який безпосередньо веде облік податків і платежів, зобов'язаний не оминати увагою витрати подвійного призначення. Ці витрати є об'єктом підвищеного інтересу з боку державних податкових інспекторів, яким саме тут найчастіше вдається знайти завищення сум витрат, котрі враховуються при визначенні оподаткування прибутку підприємств, і відповідно нарахувати, виходячи із суми завищення, штраф. Крім того, відбулися певні зміни щодо витрат подвійного призначення, спричинені прийняттям Податкового кодексу України (ПКУ). Така ситуація дає нам усі підстави стверджувати, що тема дослідження облікових аспектів відображення витрат подвійного призначення є актуальною.

Аналіз останніх досліджень із цієї проблеми. Питання витрат подвійного призначення та їхнього обліку відображено у працях В. Бабіча, О. Півнюк, А. Поддєрьогіна, О. Самарченко, Н. Сепєрович, І. Соколовської-Гонтаренко та ін. До 1 квітня 2011 р. витрати подвійного призначення регламентувалися на основі Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”, а саме пункту 5.4 “Особливості віднесення витрат подвійного призначення до складу валових витрат платника податку”, де було встановлено 10 підпунктів витрат, що входили до валових витрат підприємств [5]. У Податковому кодексі (стаття 140 “Особливості визначення витрат подвійного призначення”) передбачено вісім підпунктів витрат подвійного призначення, що враховуються з 1 квітня 2011 р. при визначенні об'єкта оподаткування, тобто перелік витрат подвійного призначення у ПКУ [4] значно менший, ніж у Законі України “Про оподаткування прибутку підприємств”. О. Р. Самарченко уклала систематизований збірник нормативно-правових актів України і склала низку оригінальних коментарів щодо витрат подвійного призначення [2]. В. Бабіч, А. Поддєрьогін вказують на дві особливості витрат подвійного призначення: 1) ці витрати відчутно не впливають на формування прибутку від операційної діяльності; 2) такі витрати здійснюються, переважно, за ініціативою платника податку на прибуток і в обсягах, які визначає сам платник. Далі автори відзначають, що витрати подвійного призначення призводять до зменшення суми оподаткованого прибутку і суми податку на прибуток. Ці витрати створюють ситуацію, за якої виникають розбіжності в сумах бухгалтерського та оподаткованого прибутку [1, 7]. Розробники “Методичних рекомендацій щодо оподаткування сільськогосподарських товаровиробників” (в рекомендаціях чинна нормативна база станом на

01.12.2009 р.) виокремлюють для сільськогосподарських підприємств 17 груп витрат подвійного призначення [3, 26–28]. І. Є. Соколовська-Гонтаренко відзначає: "...прикладом ускладнення економічного змісту витрат можуть слугувати й підходи законодавця до структури валових витрат, зокрема ст. 5.4 «витрати подвійного призначення»» [6, 105–106].

Мета статті – з'ясувати перелік витрат подвійного призначення, наведений у Податковому кодексі та інших нормативно-правових актах України, проаналізувати думки та пропозиції науковців щодо цього питання; висловити власну позицію щодо розширення переліку, нормування і документального підтвердження витрат подвійного призначення.

Виклад основного матеріалу та обґрунтування отриманих результатів дослідження. Характеризуючи витрати вітчизняних підприємств, слід звернути увагу на витрати подвійного призначення, оскільки вони взаємопов'язані з оподаткуванням прибутку підприємств. Донедавна їх регулював Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» [5], а нині – «Податковий кодекс України» [4].

У переліку витрат подвійного призначення, згідно із Податковим кодексом України, тепер немає: 1) витрат на придбання науково-технічної літератури і передплату спеціалізованих періодичних видань та оплату участі у наукових семінарах; 2) витрат на проведення передпродажних заходів; 3) витрат на організацію прийомів, презентацій і свят, придбання і розповсюдження подарунків; 4) будь-яких витрат, пов'язаних з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення; 5) будь-яких витрат на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів; 6) витрат на утримання та експлуатацію приміщень житлового фонду, які належать юридичним особам, основною діяльністю яких є надання платних послуг з туристичного обслуговування чи здавання таких приміщень в оренду (найм), і побутових літальних апаратів, моторних човнів, катерів та яхт, призначених для відпочинку, що належать юридичним особам, основною діяльністю яких є надання платних послуг з транспортного чи туристичного обслуговування, а також спортивним організаціям.

Витрати подвійного призначення – це, за твердженням О. М. Самарченко, такі витрати підприємства, котрі за відповідних обставин можуть зменшувати об'єкт оподаткування чи тільки суму, що не перевищує максимальної, встановленої податковим законодавством. Проте на практиці, на думку цієї авторки, поняття «витрати подвійного призначення» бухгалтери розглядають трохи ширше, тобто як витрати, що перебувають під пильним контролем та особливою увагою з боку державних податкових інспекцій, адміністрацій. До таких «штучних» витрат подвійного призначення можна зарахувати витрати на проведення маркетингових досліджень, на інформаційно-консультативне обслуговування, на зв'язок та Інтернет. Ці операції працівники ДПС перевіряють дуже прискіпливо, оскільки за ними вони майже завжди вбачають схему ухилення від оподаткування [2, 5].

Витрати подвійного призначення, які є такими за логікою бухгалтерів-практиків, повинні, на нашу думку, відображатись на таких рахунках: 12 «Нематеріальні активи» (в частині відображення вартості ліцензій і дозволів, що підлягають амортизації на субрахунок 127 «Інші нематеріальні активи»), 23 «Виробництво» (у випадку віднесення витрат на конкретний вид продукції), 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

О. М. Самарченко пропонує, за її переконанням, повний перелік витрат подвійного призначення [2, 6–8]. Цей перелік ми взяли за основу під час дослідження ПКУ і складання кореспонденції рахунків витрат подвійного призначення (табл. 1).

У таблиці 1 йдеться про підпункти статей 138 «Склад витрат та порядок їх визнання» (в тому числі інших витрат: 138.10.1 – загальновиробничих витрат, 138.10.2 – загальногосподарських витрат, 138.10.3 – витрат на збут, 138.10.4 – інших операційних витрат), 139 «Витрати, що не враховуються при визначенні оподатковуваного прибутку» (в тому числі: 139.1 – витрати, які не включаються до складу витрат, що враховуються при визначенні оподатковуваного прибутку), 140 «Особливості визнання витрат подвійного призначення» (в тому числі: 140.1 – витрати подвійного призначення, що враховуються при визначенні оподатковуваного прибутку), 145 «Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів. Методи нарахування амортизації» (в тому числі: 145.1.1 – нарахування амортизації нематеріальних активів).

Кореспонденція рахунків, пов'язаних з витратами подвійного призначення

№ з/п	Назва витрат подвійного призначення і їхнє відображення у підпунктах Податкового кодексу України	Кореспонденція рахунків (дебет) з витратами подвійного призначення
1	Витрати на охорону праці, техніку безпеки і надання медичних послуг (138.10.1 ж; 138.10.2 ж; 138.10.3 з)	91, 92, 93
2	Витрати на отримання ліцензій та дозволів (138.10.6 ж; 145.1.1)	12, 94
3	Витрати на дослідження і розробки (140.1.2)	94
4	Витрати на послуги юристів (138.10.2 ж)	92
5	Витрати на послуги аудиторів (138.10.2 ж)	92
6	Витрати на проведення маркетингових досліджень (138.10.3 г)	93
7	Витрати на інформаційно-консультативні послуги (138.10.2 г)	91, 92, 93
8	Витрати на проведення гарантійного обслуговування і ремонту (140.1.4)	91, 92, 93
9	Витрати на рекламу (140.1.5)	93
10	Витрати на організацію та проведення прийомів, презентацій тощо (139.1.1, в податковому обліку ці суми не беруться до уваги)	23, 91, 92, 93, 94
11	Витрати на страхування (140.1.6)	91, 92, 93, 94
12	Витрати на відрядження фізичних осіб, що перебувають у трудових відносинах з підприємством (140.1.7)	91, 92, 93, 94
13	Витрати на зв'язок, оплату Інтернет-послуг, придбання літератури (138.10.2 г, 138.10.4)	91, 92, 93, 94
14	Витрати на навчання (підвищення рівня кваліфікації) фізичних осіб, які перебувають у трудових відносинах з підприємством, у закладах освіти України (140.1.3)	91, 92, 93, 94
15	Витрати на соціальну інфраструктуру (140.1.8)	94

Бухгалтер підприємства, який веде податковий облік, зобов'язаний чітко визначити, які з фактичних витрат у підприємстві відносити до витрат подвійного призначення та яку кореспонденцію рахунків і реєстри застосовувати в конкретному випадку. Вважаємо, що усі випадки витрат подвійного призначення, для посиленого контролю за ними у підприємстві, слід було б реєструвати в "Журналі обліку витрат подвійного призначення", де можна передбачити такі показники: дата здійснення господарської операції та її економічний зміст, підпункт статті ПКУ, що стосується цієї операції, назва підтверджуючого первинного документа (включаючи його номер і дату), сума, кореспондуючі рахунки.

Так, для того, щоб правильно відобразити інформацію про витрати подвійного призначення у системі обліку підприємства, потрібно з'ясувати економічний зміст господарських операцій, пов'язаних із цими витратами; законність підстав за ПКУ для внесення відповідних сум до складу витрат подвійного призначення; виробити кореспонденцію рахунків щодо таких витрат у підприємстві, а також методику їх відображення в облікових реєстрах і в податковій звітності.

Висновки. Витрати подвійного призначення регулює нині "Податковий кодекс України". У переліку витрат подвійного призначення, згідно із Податковим кодексом України, немає шести назв витрат, які раніше були в Законі України "Про оподаткування прибутку підприємств". Витрати на організацію та проведення прийомів, презентацій тощо (п. п. 139.1.1 ПКУ) не належать до складу витрат, що враховуються при визначенні оподатковуваного прибутку. Господарські операції, в яких відображено витрати подвійного призначення, повинні мати бездоганне документальне підтвердження, інакше можуть виникнути проблеми з працівниками органів ДПС України. Кожен випадок витрат подвійного призначення для посиленого контролю за ними у підприємстві слід реєструвати в

“Журналі обліку витрат подвійного призначення”. Витрати подвійного призначення повинні відображатися на таких рахунках: 12 “Нематеріальні активи” (в частині відображення вартості ліцензій і дозволів, що підлягають амортизації на субрахунок 127 “Інші нематеріальні активи”), 23 “Виробництво” (у випадку віднесення витрат на конкретний вид продукції), 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”.

Подальші дослідження щодо витрат подвійного призначення слід здійснювати в напрямі виявлення неузгоджень, що можуть виникнути в процесі практичного ведення фінансового, податкового обліку і пошуку компромісних рішень їхнього вирішення, а також поліпшення структури фінансової та податкової звітності представлення витрат із урахуванням вітчизняного і зарубіжного досвіду.

Література

1. Бабіч В. Оподаткування прибутку підприємств: фінансові і облікові аспекти / В. Бабіч, А. Поддєрьогін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 2. – С. 3–10.
2. Багатогранний облік: витрати подвійного призначення [Текст] : зб. системат. законодавства / уклад. О. Р. Самарченко ; заснов. ЗАТ “ХК”. – Х. : “Бліц – Інформ”, 2008. – 226 с.
3. Сеперович Н. В. Методичні рекомендації щодо оподаткування сільськогосподарських товаровиробників / Н. В. Сеперович, О. В. Волошина, С. М. Дячук [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_4/Met_rec.pdf
4. Податковий кодекс України станом на 2 грудня 2010 р. : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2756-V // Аргументы недели. – Донецьк : ООО “Ист-Лайнс”, 2010. – Спец. вып. – 194 с.
5. Про оподаткування прибутку підприємств : Закон України від 22 травня 1997 р. № 283/97 (з наступними змінами і доповн.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>
6. Соколовська-Гонтаренко І. Є. Сутність податкового рахівництва і його роль у забезпеченні ефективності оподаткування / І. Є. Соколовська-Гонтаренко // Наук. вісн. Нац. ун-ту ДПС України. – 2010. – № 2 (49). – С. 101–107.

Адреса для листування:

46016, м. Тернопіль, вул. В. Симоненка, 5/82.

Тел.: (0352) 28-81-46 (дом.), 47-50-50*123-10 (сл.).

Ел. адреса: vasul_derij@ukr.net

Статтю подано до редколегії
02.06.2011 р.