

ВІДОБРАЖЕННЯ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА В СИСТЕМІ ФІНАНСОВОГО, УПРАВЛІНСЬКОГО ТА ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ

THE REPRESENTATION OF EXPENSES OF THE ENTERPRISE IN THE SYSTEM OF FINANCIAL, MANAGEMENT AND TAX ACCOUNTING

Домбровська Н.Р.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри фундаментальних та спеціальних дисциплін,
Чортківський навчально-науковий інститут підприємництва і бізнесу
Тернопільського національного економічного університету

У статті досліджено місце витрат у системі бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік розглянуто як сукупність підсистем, які виконують різну роль в інформаційній системі та забезпечують різні цілі. Приділено увагу групуванню інформаційного масиву даних про витрати для потреб облікової системи. Виділено, описано питання необхідності ведення окремого податкового обліку та можливості визнання його як складової бухгалтерського обліку. Проведено зіставлення управлінського та податкового обліку витрат за критеріями визначення, моменту визначення, умов визначення, класифікації.

Ключові слова: облік, система обліку, витрати, управлінський облік витрат, податковий облік витрат.

В статье исследовано место расходов в системе бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет рассмотрен как совокупность подсистем, выполняющих различную роль в информационной системе и обеспечивающих различные цели. Уделено внимание группировке информационного массива данных о расходах для нужд учетной системы. Выделен, описан вопрос необходимости ведения отдельного налогового учета и возможности признания его составляющей бухгалтерского учета. Проведено сопоставление управленческого и налогового учета затрат по критериям определения, момента определения, условий определения, классификации.

Ключевые слова: учет, система учета, расходы, управленческий учет расходов, налоговый учет расходов.

The article investigates the place of expenses in the accounting system. Accounting is considered as a set of subsystems that play a different role in the information system and provide different goals. Attention is drawn to the grouping of the information data file of expenses for the needs of the accounting system. The question of the necessity for the maintenance of a separate tax accounting and the possibility of recognizing it as a component of accounting are distinguished and described. The comparison of management and tax accounting of expenses is carried out according to the criteria of determination, the moment and terms of determination, and classification.

Key words: accounting, accounting system, expenses, management accounting of expenses, tax accounting of expenses.

Постановка проблеми. Рівень витрат безпосередньо впливає на ефективність функціонування підприємства та його конкурентоспроможність, тому визначення витрат та їх облік складають одну з найважливіших ланок бухгалтерського обліку. Управління витратами в умовах ринкових перетворень – це процес цілеспрямованого формування витрат за їх видами, місцями та носіями, а також постійного контролю рівня витрачання ресурсів та стимулювання економії.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми сутності та відображення в системі бухгалтерського обліку витрат досліджували у своїх працях такі вчені, як, зокрема, Б. Валуєв,

О. Бородкін, С. Голов, В. Лебедев, Л. Нападовська, П. Марич. Однак зміни в сучасній системі обліку та потребах ефективного управління витратами потребують додаткових ґрунтовних досліджень цього питання.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Розвиток вітчизняної системи бухгалтерського обліку щодо витрат відбувається в напрямі гармонізації з міжнародними стандартами фінансової звітності та зближення бухгалтерського та податкового обліку на національному рівні. Одночасний розвиток системи обліку у цих двох напрямках обов'язково приводить до виникнення низки дискусійних питань, котрі вимагають подальшого дослідження.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Метою статті є дослідження витрат в підсистемах бухгалтерського обліку з метою ефективного управління ними.

Виклад основного матеріалу дослідження. Бухгалтерський облік необхідно розглядати як цілісну та взаємопов'язану систему стану та руху ресурсів підприємства, характеру та результатів господарської діяльності, що віддзеркалює та представляє господарські операції в єдиному грошовому вимірнику.

Облік можна окреслити як систему, тому що, по-перше, у нього такі ж самі ознаки, як і у системи, тобто існування певних зв'язків (зокрема, зворотних), виокремлення на компоненти, наявність структури (упорядкованих компонентів), підпорядкованість визначеній меті, збереження певної стійкості в заданих межах під впливом зовнішніх факторів та багатоаспектність. Система бухгалтерського обліку складається зі структурних компонентів, а саме елементів методу обліку, зв'язків та певних дій. Окрім цього, у форматі системи бухгалтерському обліку властива нерозривна єдність із середовищем, у взаємозв'язку з яким вона виявляє свою цілісність. Бухгалтерський обліковий процес може розцінюватись як компонент системи вищого порядку, а саме господарської інформаційної системи, яка акумулює весь масив інформаційних даних, що надходять з різних систем, для продуктивного управління (акумулює первинні відомості, зафіксовані в документах, на готовий продукт, а саме оброблену інформацію для управління). Водночас систему обліку можна розглядати як автономну, а її компоненти можуть виступати системами нижчого порядку.

З точки зору системи механізму управління облік можна представити у форматі основної складової інформаційної системи зворотного зв'язку. Пояснюється це тим, що облік має надавати інформаційні відомості про об'єкт господарювання на усіх рівнях управління ним. Чинні принципи та правила організації облікового процесу змінюються разом з потребами суб'єктів господарювання, тобто перебувають у динаміці.

Зворотній зв'язок зводиться до того, що бухгалтерський облік формує та трансформує інформаційні відомості про фактичні параметри розвитку об'єкта управління. Ключовим компонентом інформаційної системи зворотного зв'язку в бухгалтерському обліковому процесі як входу є неупорядковані дані, процесу – обробка інформаційних даних, виходу – впорядкований на замовлення користувачів інформаційний масив [1, с. 69].

Як система облік характеризується вхідним та вихідним потоками. Вхідний потік – це факти господарського життя, які відбиваються в первинних носіях інформації, а саме документах, а ті використовуються для моніторингу економічних та юридичних наслідків діяльності підприємства шляхом групування господарських

операцій на рахунках бухгалтерського обліку. У форматі системи облік забезпечує інформаційним масивом через подвійний запис фактів господарського життя на рахунках, а подвійний запис разом з іншими елементами методу обліку доповнює межі інформаційних зв'язків у системі рахунків обліку. Виходом із системи є корисні інформаційні відомості для осіб, які ухвалюють рішення.

Система бухгалтерського обліку належить, по-перше, до динамічних систем (має багато різних показників, які її представляють); по-друге, до статичних систем (система на такому відрізку часу, що характеризує стан складових та зв'язки між ними на певну дату, коли останні зміни вважаються несуттєвими).

Загалом бухгалтерський облік є цілісною значною системою, яка позиціонується вивченням фактів у часі та просторі. Крім того, вона здатна вирішити завдання багатоцільового спрямування. До того ж механізм системи бухгалтерського облікового процесу є компонентом механізму системи управління. Далі відзначимо формат документації, оскільки ведення обліку підтверджується документами. Нарешті, облікову систему потрібно розглядати в площині інформаційної системи, оскільки бухгалтерський облік переробляє та акумулює величезні масиви інформації.

Як зазначалося, система управління є провідною, а механізм системи обліку – забезпечуючою ланкою, з огляду на що ключовим завданням бухгалтерського обліку є упорядкування вхідного та вихідного масиву інформації відповідно до потреб управління. При цьому внутрішня архітектура системи бухгалтерського обліку змінюється щодо своєчасного забезпечення та отримання в повному обсязі вихідного масиву інформації для управління. Чим різноманітніше така інформація, тим більше рівнів управління вона забезпечує, тим складніше внутрішня архітектура системи обліку.

Приблизно до XIV століття облік не розділявся на окремі види та не мав науково обґрунтованих специфічних методів. Бухгалтерський облік як спостереження, вимірювання та реєстрація фактів, явищ та процесів господарської діяльності здійснювався шляхом простих підрахунків та нескладних групувань явищ, що обліковувалися. Проте вже у 1906 році російський прибічник математичних методів в бухгалтерії М. Попов визнав існування декількох «розділів рахівництва», один з яких призначався для записів стану, збільшення та зменшення очікуваного капіталу протягом звітного періоду, а другий – для обліку стану та руху дійсного капіталу. З останнього виділялися розділи рахівництва, зокрема статистичний, економічний, операційний. Перший розділ М. Попов називав наглядним і надавав йому самостійні функції [2, с. 35]. Це свідчить про те, що вже на початку XX століття вчені усвідомлювали необхідність

позиціонування в загальній системі рахівництва декількох підсистем, що виконують різні функції.

Останнім часом у спеціальній літературі розгорнулася гостра дискусія щодо проблеми цілісності бухгалтерського обліку та правомірності його розділу на підсистеми, зокрема фінансовий, управлінський та податковий облік.

Не погоджуються з поділом обліку на фінансовий та управлінський О. Бородкін [3], Б. Валуєв [4] та інші науковці. Основні їх аргументи такі:

- з огляду на назви (фінансовий та управлінський облік) таке виокремлення є неточним, адже фінансовий облік не виконує функцію управління фінансами;

- до кінця XIX століття на практиці існував тільки управлінський облік, іншого не було; коли ж податкові органи, акціонери, кредитори, профспілки стали вимагати від власників надання масиву інформації, а власники вимушені були відступити, виникло це виокремлення; господарські процеси будь-якого підприємства мають цілісний характер, тому рахівництво, яке їх відзеркалює, може бути тільки єдиним;

- одна система обліку може забезпечити необхідними інформаційними відомостями як внутрішню, так і зовнішню звітність;

- не всі складові бухгалтерського обліку регламентуються законодавством, адже нормативні акти накладають обмеження тільки на документування, план рахунків, обсяг та зміст звітності, а вибір форм обліку та систем аналітичних рахунків не є обмеженим [4, с. 9].

На нашу думку, бухгалтерський облік повинен розділятися на підсистеми, які виконуватимуть різну роль в інформаційній системі та забезпечуватимуть різні цілі підприємства не за формальною ознакою, а за своєю сутністю. З урахуванням квінтесенції інформаційних даних, що є початковим вихідним продуктом обліку, у внутрішній архітектоніці системи обліку традиційно виокремлюють фінансовий та управлінський облік, які розцінюються як підсистеми загального механізму системи обліку.

Розподіл обліку на зазначені вище підсистеми має умовний характер. Пояснюється це тим, що вони отримують кожен свою інформаційну базу даних одних і тих же первинних носіїв інформації, тобто документів. Також як фінансовий, так і управлінський облік використовують однакові елементи методу, фактично відокремлюються на рівні бухгалтерської служби суб'єкта господарювання, що має вдовольняти потреби різних груп користувачів, зокрема керівників, податкової служби, інвесторів. Сформований на виході із системи інформаційний масив фільтрується. Діапазон інформаційних відомостей, який отримує певне коло користувачів, має свої межі, які визначає керівник як очільник, що має пряму зацікавленість в ефективності діяльності господарюючого суб'єкта. Отже, виникає інформація, яка може бути відкрита та доступна для одних та конфіденційною для інших.

На нашу думку, фінансовий облік – це процес підготовки та оприлюднення акумульованої облікової інформації про діяльність господарюючого суб'єкта для потреб широкого кола зовнішніх та внутрішніх користувачів згідно з вимогами законодавчих актів, тобто положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Звичайно, у фінансовому обліку витратам як об'єкту обліку приділяється значна увага. Водночас вони розглядаються в загальній сумі, як правило, за елементами.

Під управлінським обліком будемо розуміти підсистему бухгалтерського обліку, яка в рамках одного підприємства постачає його управлінському апарату інформаційні відомості, які потрібні для планування та контролю роботи підприємства, а також керування нею. Такий алгоритм включає виявлення, вимір, збір, моніторинг, підготовку, інтерпретацію, передачу та приймання інформаційних відомостей, потрібних управлінському апарату для виконання його функцій. Виокремимо завдання підсистеми управлінського обліку:

- облік витрат виробництва (з урахуванням визначень фактичної собівартості продукції (робіт, послуг) та відхилень від встановлених норм, кошторисів тощо), калькулювання собівартості продукції;

- забезпечення необхідними інформаційними відомостями адміністрації для управління виробництвом та ухвалення рішень на перспективу;

- складання внутрішньої звітності про витрати, обсяги виробництва та реалізацію продукції, використаних ресурсів та ефективність роботи структурних підрозділів підприємства;

- оцінка співвідношення між витратами, обсягами продажів та прибутком;

- планування, облік та моніторинг доходів та результатів діяльності за керунками, підрозділами, сегментами, центрами відповідальності, новими технологічними рішеннями, а за необхідності за реалізованими виробами або їх групами тощо [5, с. 70].

Залишаючись компонентами єдиного механізму облікової системи, ведення як фінансового, так і управлінського обліку скероване на обрахування результатів діяльності підприємства та пов'язане з витратами. Зазначені підсистеми використовують одну й ту ж первинну документацію, а також оперативну інформаційну базу. Однак, є певні відмінності.

Управлінський облік, на відміну від фінансового, відстежує поведінку витрат (зміну витрат залежно від обсягів діяльності) та тенденції змін витрат залежно від рішень, які приймаються, здійснює контроль рівня витрат тощо. Деталізація даних в аналітичному управлінському обліку будується на іншому методичному підході, ніж в аналітичному фінансовому обліку. Вона не зводиться до випробування методів виробничого обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг.

Аналітична частина управлінського обліку виконується індивідуально для кожного рівня управління, при цьому адміністрація сама вирішує, в яких розрізах класифікувати витрати. Інформацію про витрати, що використовується для потреб обліку, можна класифікувати за ознаками, які проілюстровані на рис. 1.

Останнім часом у спеціальній літературі та на практиці розглядається питання виокремлення в підсистему податкового обліку. При цьому всі згадки про податковий облік перебувають виключно в площині його практичного застосування, а до теорії обліку не відносяться.

Виокремлення податкового обліку як окремої підсистеми вітчизняного бухгалтерського обліку є дискусійним питанням. Так, С. Голов розуміє податковий облік як такий, що призначений для визначення сум податків та контролю за їх сплатою [6]. Проте він не наполягає на виділенні його з цілісної системи бухгалтерського обліку. П. Марич, навпаки, вказує на необхідність створення податкового обліку поряд з бухгалтерським з метою накопичення відповідних даних про валові витрати та валові доходи для складання податкової декларації [7]. О. Малишкін визначає податковий облік як облік податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість [8].

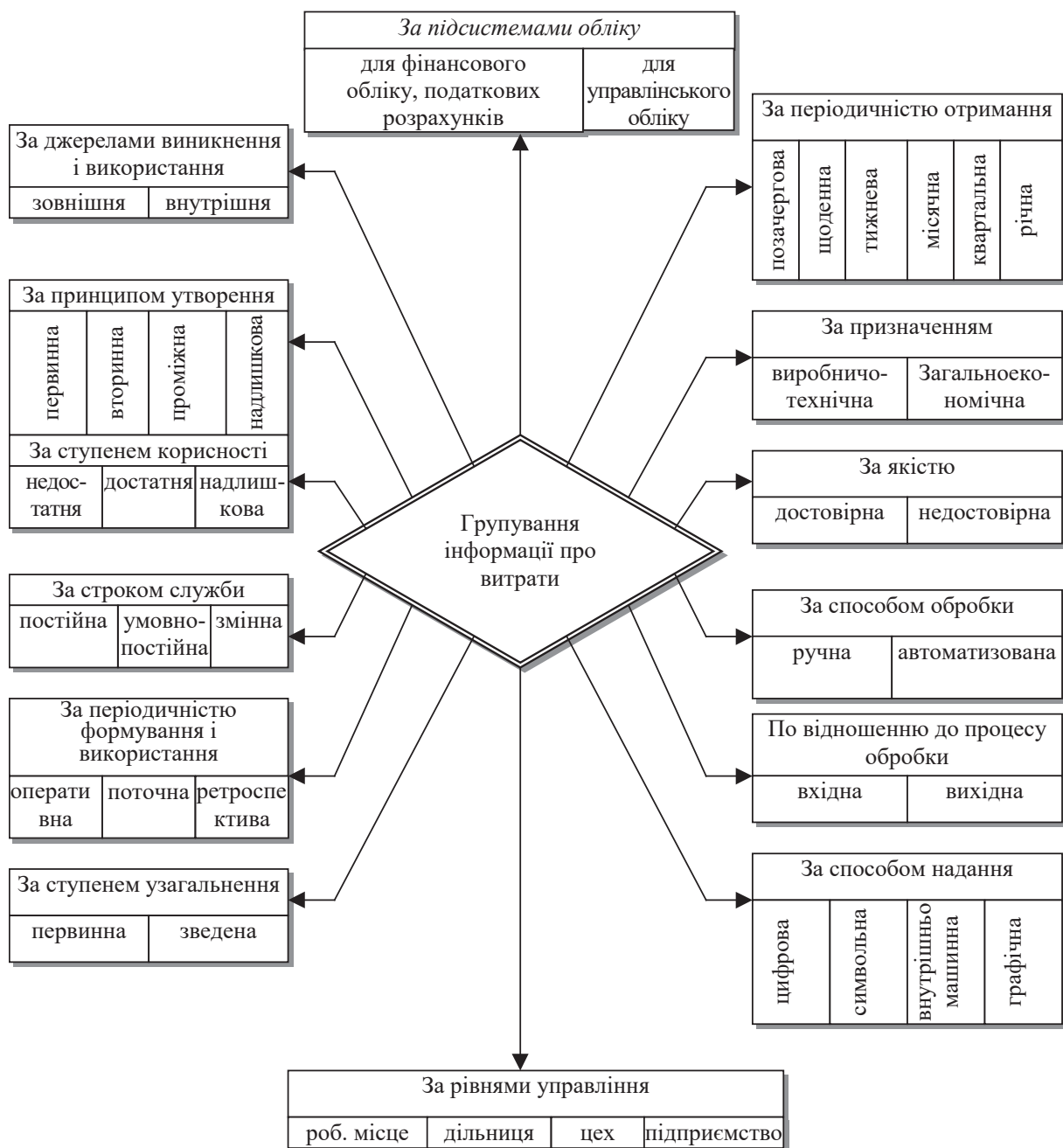


Рис. 1. Групування інформаційного масиву даних про витрати для потреб облікової системи

Проте він не говорить про різницю між обліком розрахунків з бюджетом по податках і зборах як складової частини бухгалтерського обліку та своїм визначенням податкового обліку. Ю. Литвин пише, що «під податковим обліком слід розуміти облік, який забезпечує виконання органами державної податкової адміністрації своїх основних функцій щодо наповнення дохідної частини бюджету держави податками» [9]. Він вважає, що податковий облік повинен покладатися більшою мірою на плечі відповідних податкових органів. Ф. Бутинець розглядає податковий облік як окрему інформаційну систему. Система податкового обліку – це інформаційна система, яка надає інформацію державним податковим органам та керівництву підприємства про порядок нарахування та сплати податків [10].

Саме на це мав на увазі В. Швець, подаючи визначення податкового обліку, яке, на нашу думку, є найбільш вдалим: «податковий облік – окремих функціональний облік з метою посилення контролю аналітичної функції обліку правильності нарахувань та сплати податків» [11, с. 16].

Податковий кодекс України розглядає податковий облік як систему обов'язкових форм та

методів відображення платниками податків результатів господарської діяльності або інших об'єктів, які пов'язані з визначенням податкових зобов'язань з відповідних податків та зборів (обов'язкових платежів) [12].

Отже, аналіз наукової літератури показав такі основні позиції трактування податкового обліку:

1) податковий облік – це підсистема бухгалтерського обліку, яка, згідно зі встановленими державою правилами, формує інформацію про нарахування та сплату податків і зборів відповідним державним органам, основним завданням якого є контроль за правильністю, своєчасністю та повнотою нарахування і сплати податків та зборів (обов'язкових платежів);

2) податковий облік – це система збору, реєстрації, узагальнення, зберігання та передачі інформації для визначення податкової бази з податків на основі даних первинних документів, згрупованих відповідно до порядку, передбаченого чинним податковим законодавством.

Тривалий час системи бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні були відірвані одна від одної, бухгалтерський облік не міг бути інформаційною базою для оподаткування.

Таблиця 1

Зіставлення управлінського та податкового обліку щодо витрат

Критерій	Управлінський облік	Податковий облік
Визначення	Зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які приводять до зменшення власного капіталу за звітний період (П(С)БО 3, п. 4).	Сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формі, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником) (п. 14.1.27).
Момент визнання	Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що приводить до зменшення власного капіталу підприємства, якщо ці витрати можуть бути достовірно оцінені (П(С)БО 16 «Витрати», п. 7).	Витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів/робіт/послуг. Інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені згідно з правилами ведення бухгалтерського обліку (п. п. 138.4, 138.5).
Умови визнання	Витрати є витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які не можна прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені (П(С)БО 16, п. 5).	Витрати, що формують собівартість реалізованих товарів/робіт/послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів/робіт/послуг (п. 138.4).
Класифікація	1) Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг); 2) витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), а саме адміністративні, на збут, інші операційні, фінансові; інші від звичайної діяльності; 3) фінансові витрати (П(С)БО 16 «Витрати», п. п. 10–31).	Витрати від операційної діяльності; інші витрати, а саме загальнопромислові, адміністративні, на збут, інші операційні, фінансові; інші від звичайної діяльності; подвійного призначення; пов'язані з нарахуванням процентів за борговими зобов'язаннями.

Нині з прийняттям Податкового кодексу України, а саме з 2011 року, система оподаткування наблизилась до бухгалтерської, зокрема у сфері регламентації порядку формування собівартості, фінансових результатів, розроблення інструкцій, рекомендацій. Це дає більше можливостей для використання інформації бухгалтерського обліку для цілей оподаткування, але все одно існує чимало проблемних питань.

Деталізація на прикладі формування собівартості продукції демонструє, що загалом складові бухгалтерської/управлінської та податкової собівартості збігаються. Так, згідно з нормами п. 138 ПКУ, до складу податкової собівартості виготовлених та реалізованих товарів/робіт/послуг включаються ті ж витрати, що відносяться до витрат згідно з П(С)БО 16. Крім того, за аналогією з бухгалтерськими правилами (п. 7 П(С)БО 16) витрати, що формують собівартість товарів/робіт/послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнані доходи від реалізації (п. 138.4 ст. 138 ПКУ)[12]. Зіставлення управлін-

ського та податкового обліку щодо витрат представлене в табл. 1.

Висновки. Підсумовуючи розгляд питань, пов'язаних з відображенням витрат в підсистемах бухгалтерського обліку, зауважимо, що перелік витрат, які включаються до собівартості у фінансовому, а тим більше в управлінському обліку, має встановлювати саме підприємство. В системі оподаткування є сенс говорити про витрати, що зменшують доходи. При цьому зникає необхідність регулювання собівартості для досягнення цілей оподаткування. Розглянуте обґрунтування місця витрат у системі бухгалтерського обліку дає змогу здійснювати своєчасний та якісний аналіз витрат, гнучко регулювати виробничий процес, зрештою, отримати високий економічний результат діяльності підприємства.

Перспективними напрямками подальших наукових розробок є гармонізація складових системи бухгалтерського обліку з метою отримання достовірної інформації про витрати для формування фінансової звітності.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Лебедев В., Дроздова Т., Кустарев В. Управление затратами на предприятии: учебное пособие / под ред. Г. Краюхина. 3-е изд., перераб. и доп. Санкт-Петербург: Бизнес-Пресса, 2006. 340 с.
2. Попов А. Счетоводство как метод исследования хозяйственной деятельности. Санкт-Петербург, 1879. 524 с.
3. Бородкін О. До питання створення національної системи обліку. Світ бухгалтерського обліку. 2000. № 1. С. 2–10.
4. Валуєв Б. Про багатоцільовий бухгалтерський облік: деякі необґрунтовані уявлення. Бухгалтерський облік і аудит. 2012. № 5. С. 3–9.
5. Нападівська Л. Управлінський облік: моногр. Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. 450 с.
6. Голов С. Бухгалтерський облік в Україні: проблеми та рішення. Бухгалтерський облік і аудит. 1997. № 10. С. 12–23.
7. Марич П. Деякі питання організації податкового обліку. Бухгалтерський облік і аудит. 1997. № 10. С. 57–59.
8. Малышкин А. Налоговый учет: ситуации и решения: пособие. Киев: Либра, 1999. 224 с.
9. Литвин Ю. Податковий облік: хто його повинен вести або як допомогти бухгалтеру у його відносинах з ДПА? Світ бухгалтерського обліку. 1997. № 6. С. 3–13.
10. Організація бухгалтерського обліку: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / за ред. Ф. Бутинця. 3-тє вид., доп. і перероб. Житомир: ПП «Рута», 2002. 592 с.
11. Швець В. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посіб. Київ: Знання-Прес, 2003. 444 с.
12. Податковий кодекс України від 6 жовтня 2016 року № 1667-VIII зі змінами та доповненнями / Верховна Рада України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.