

УДК 657.22

Очеретко Л.М.

к.е.н., доцент

Федоряк А.В.

Запорізький національний технічний університет

ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК ВТРАТ МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ З ПРИЧИН СУБ'ЄКТИВНОГО ХАРАКТЕРУ

Анотація

Визначено причини втрат матеріальних цінностей суб'єктивного характеру. Розглянуто відмінні риси податкового обліку втрат матеріальних цінностей з причин об'єктивного та суб'єктивного характеру. Вивчено порядок відображення в податковому обліку втрат матеріальних цінностей за кожною з причин суб'єктивного характеру. Розроблено практичні рекомендації щодо удосконалення податкового обліку втрат матеріальних цінностей з причин як об'єктивного, так і суб'єктивного характеру шляхом внесення змін до чинного податкового законодавства.

Ключові слова: матеріальні цінності, причини суб'єктивного характеру, нестача, втрата, розкрадання, шахрайство

Annotation

The reasons of loss of wealth subjective. We consider the distinctive features of tax accounting loss of wealth for reasons of objective and subjective. Studied the order of the tax accounting loss of wealth for each of the causes subjective. Practical recommendations for the improvement of tax accounting loss of wealth for reasons both objective and subjective nature by making changes to the current tax law.

Keywords: wealth, causes subjective nature, lack, loss, theft, fraud

Вступ

Господарська діяльність підприємства здійснюється в динамічних умовах і тому постійно супроводжується ризиками втрати майна. Втрати

майна можуть виникати з різним причин, які умовно прийнято поділяти на причини суб'єктивного та об'єктивного характеру [С.].

Різноманітність причин втрати матеріальних цінностей, недосконалість чинного податкового законодавства ускладнює їх відображення в податковому обліку, тож питання облікового відображення втрат матеріальних цінностей до тепер вимагають на подальше їх дослідження.

Аналіз останніх досліджень та публікацій

Питання бухгалтерського та податкового обліку втрат матеріальних цінностей широко представлені у працях вітчизняних вчених таких, як Бутинець Ф. Ф., Грабова Н. Н., Грачова Р. Є., Голов С. Ф., Кобилянська О. І., Костюченко В. М., Матвєєва В. А., Нашкерська Г. В., Пархоменко В. М., Ткаченко Н. М., Швець В. Г. та інші. Проте, із введенням у дію Податкового кодексу України (далі ПКУ) було внесено низку принципових змін щодо списання втрат матеріальних цінностей, у зв'язку із чим значна частина попередніх досліджень та напрацювань втратили свою актуальність.

Постановка завдання:

- визначити причини втрат матеріальних цінностей суб'єктивного характеру;
- розглянути відмінні риси податкового обліку втрат матеріальних цінностей з причин об'єктивного та суб'єктивного характеру;
- розробити практичні рекомендації щодо удосконалення податкового обліку втрат матеріальних цінностей з причин суб'єктивного характеру.

Результати досліджень

Податковий облік втрат матеріальних цінностей варто розглядати з урахуванням причин, з яких вони виникли. Традиційно говорячи про втрати матеріальних цінностей, мова в першу чергу йде про втрати матеріальних цінностей з причин об'єктивного характеру, а саме які виникли внаслідок природних змін фізичних властивостей (усушка, вивітрювання, розпил,

розкришення, виморожування, розлив при перекачуванні, продажу рідких товарів, випаровування речовин тощо). Втрати, які виникають внаслідок змін фізичного стану матеріальних ресурсів прийнято називати природними втратами, до їх складу відносяться (рис.1):

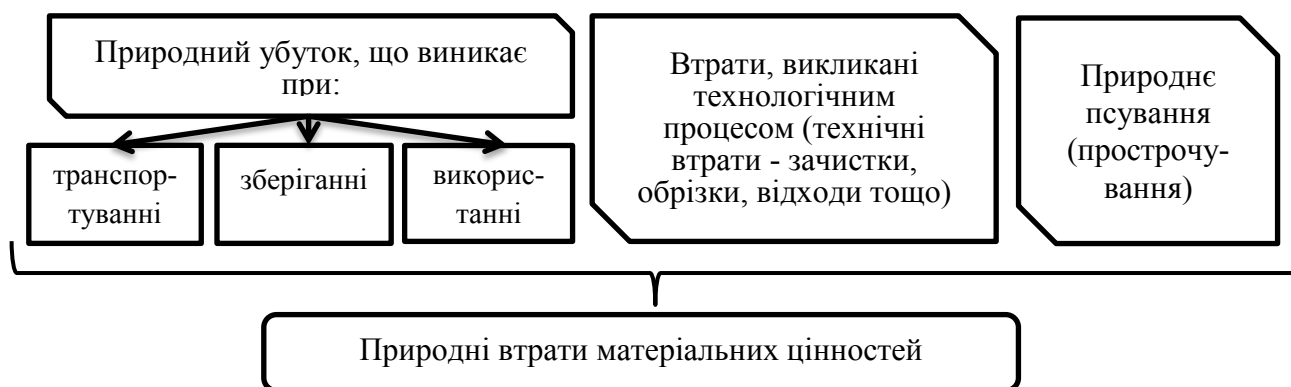


Рис.1. Втрати матеріальних цінностей з причин об'єктивного характеру
(природні втрати)

Списання нестач та втрат матеріальних цінностей регулюється нормами розділу III «Податок на прибуток підприємств» ПКУ, а отже обов'язково повинне мати відображення в податковому обліку. Оскільки втрати матеріальних цінностей з причин об'єктивного характеру поділяються на кілька груп (рис.1), то найбільш обґрунтованим буде розглядати порядку їх відображення в податковому обліку за кожною з груп втрат.

Так, природні втрати у межах норм природного убутку згідно абз. «и» пп. 138.10.1 ПКУ відносяться до складу загальновиробничих витрат і в податковому обліку включаються до складу собівартості виготовлених та реалізованих матеріальних цінностей, виконаних робіт та наданих послуг.

Водночас ПКУ передбачено ряд обмежень щодо списання втрат матеріальних цінностей у межах норм природного убутку, зокрема:

- без установлення факту нестачі цінностей попереднє списання природного убутку навіть за затвердженими нормами не допускається;

- якщо норми природного убутку дозволяють списати більшу суму, ніж сума виявленої нестачі, то списується тільки сума нестачі на підставі відповідного розрахунку, складеного бухгалтерською службою підприємства за участю матеріально відповідальних осіб і затвердженого керівником підприємства;

- за відсутності норм, затверджених в установленому законодавством порядку, втрата матеріальних цінностей розглядається як нестача понад норми природного убутку;

- положення абз. «и» пп. 138.10.1 ПКУ можуть застосовуватись лише платниками податку на прибуток, які займаються виробничою діяльністю: виготовленням товарів, виконанням робіт чи наданням послуг.

Втрати, викликані технологічним процесом (зачистки, крихти, обрізки тощо), тобто іншими словами технічні (виробничі) витрати згідно п.140.3 ПКУ також можуть бути включені до сукупності податкових витрат лише в межах норм, визначених Кабінетом Міністрів України або уповноваженим ним центральним органом виконавчої влади, або іншим органом, визначеним законодавством України.

Що стосується відходів, які мають місце на підприємстві як втрати матеріальних цінностей, то слід зазначити, що порядок їх відображення в податковому обліку неоднозначний. Оскільки відходи прийнято умовно поділяти на зворотні та безповоротні, тож і порядок відображення їх в податковому обліку різний.

Відходи, економічну вигоду від використання яких отримати неможливо, вважають безповоротними. Їх не визнають активами та не оцінюють, а оприбутковують лише в кількісному виразі – для контролю за дотриманням норм відходів у виробництві, тож їх вартість не може включатися до сукупності податкових витрат при оподаткуванні прибутку [12, с. 16].

Водночас відходи від використання, яких можна одержати економічну вигоду називають зворотними. Такі відходи у фінансовому

обліку оприбуткуються, як у кількісному, так і вартісному виразі. Тож, вважаємо за доцільне у податковому обліку вартість зворотних відходів відображати у складі інших витрати (р.06 Декларації), а отримані доходи від їх подальшого використання, як інші доходи (р.03 Декларації та р.03.28 Додатку ІД). З цією метою необхідно внести зміни як до пп. ст.135.5 (шляхом доповнення складу доходів доходом від використання та реалізації зворотних відходів, визначених з урахуванням положень статей 146 і 147 ПКУ) та пп. 138.12 ПКУ.

До складу природних втрат матеріальних цінностей відносяться також втрати в результаті природного псування товару. Проте дані втрати згідно чинного податкового законодавства не можуть бути списані на податкові витрати, оскільки обов'язково мають бути встановлені особи з необережності, неухважності чи недбалості яких було допущено просторочення використання матеріальних цінностей.

Таким чином, згідно ПКУ до податкових витрат можна віднести лише втрати матеріальних цінностей в межах відповідних норм втрат (пп. 138.8.5 «и» п. 138.10.1 щодо нестач і втрат внаслідок псування матеріальних цінностей, п. 140.3 ст. 140 щодо втрат у межах норм природного убутку чи технічних (виробничих) втрат). Отже, понаднормові суми втрат матеріальних цінностей не потрапляють до податкових витрат, оскільки їх вважають такими, що не використані в господарській діяльності. Утім, і дохід згідно пп. 136.1.5 ПКУ не визнається.

Що стосується ПДВ, то ситуація майже аналогічна. Природні втрати не впливають ні на податковий кредит, ні на податкові зобов'язання. Однак податковий кредит за понаднормовими втратами слід відсторнувати. При цьому сторнування має відбуватись шляхом нарахування податкових зобов'язань. Принаймні, так зазначено в п. 189.1 ПКУ.

Отже, схема облікового відображення втрат матеріальних цінностей з причин об'єктивного характеру набуває наступного вигляду (рис.2).

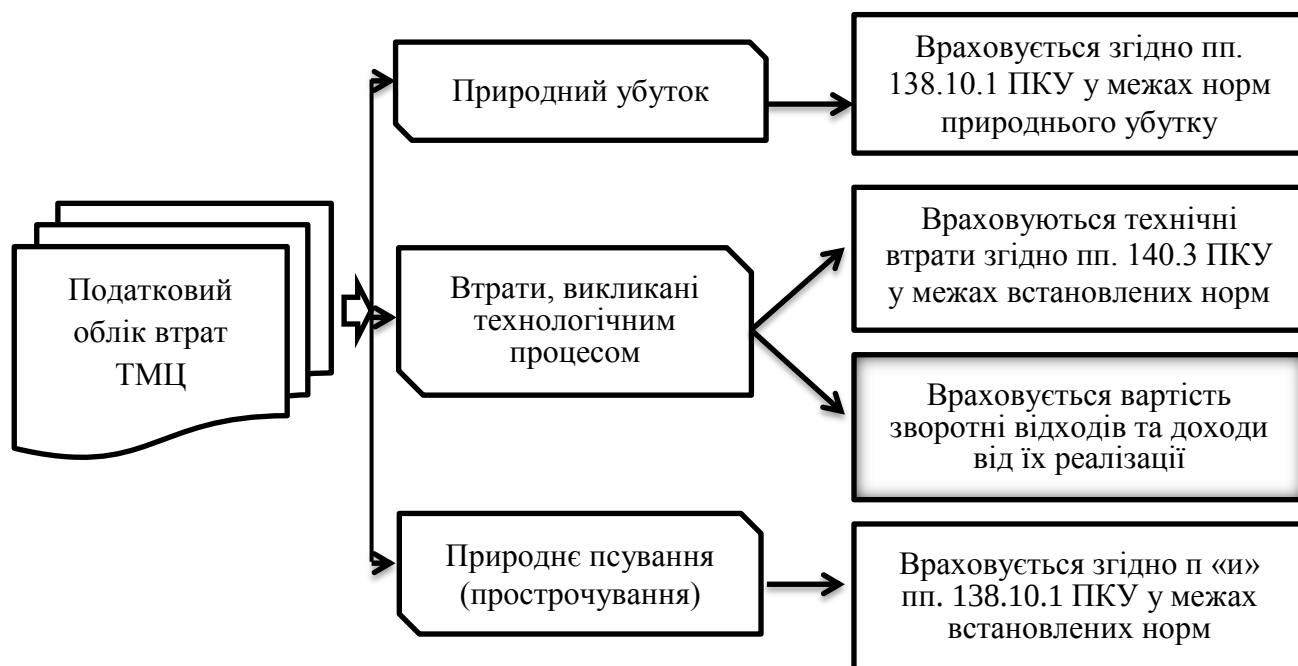


Рис.2. Схема податкового обліку втрат матеріальних цінностей з причин об'єктивного характеру

Відмінною рисою втрат матеріальних цінностей з причин суб'єктивного характеру є те, що вони виникають за участі людського фактору. Тож, чітко можна стверджувати, що порядок облікового відображення в податковому обліку втрат матеріальних цінностей з причин суб'єктивного характеру залежить від причини виникнення та можливості встановлення винних осіб.

Причини втрат матеріальних цінностей суб'єктивного характеру умовно слід поділити на дві групи: причини зумовлені зовнішнім та внутрішнім середовищем підприємницької діяльності (рис.3).

Запаси, яких не дорахувалися (зокрема через крадіжку), згідно п.140.3 ПКУ визнаються як ті, що не приймали участі в господарській діяльності, а тому при визначенні суми податкових зобов'язань з податку на прибуток не можуть мати місце у складі податкових витрат. Аналогічно суми коштів або вартість майна, отримані за рішенням суду або в результаті задоволення претензій у порядку, установленому законом, як компенсація прямих втрат або збитків, понесених платником податку в результаті порушення його прав

та інтересів, що охороняються законом згідно пп.136.1.5 ПКУ при оподаткуванню прибутку також не враховуються до сукупності доходів.



Рис.3. Причини втрати матеріальних цінностей суб'єктивного характеру

Розглядаючи порядок нарахування податкових зобов'язань з ПДВ при втраті матеріальних цінностей внаслідок крадіжки, слід зазначити, що чинним податковим законодавством передбачається, що якщо платником податку суми ПДВ сплачені при придбанні товарно-матеріальних цінностей і віднесені до складу податкового кредиту, то оскільки у зв'язку з їх викраденням вони не можуть бути використані у господарській діяльності, платник податку повинен нарахувати податкові зобов'язання незалежно від того, чи встановлено винних осіб та чи стягуються з таких осіб втрати. У випадку якщо платник податків не здійснив відповідного нарахування податкових зобов'язань з ПДВ за результатом викрадення товарно-матеріальних цінностей, а органом ДПС в ході проведення документальної

перевірки буде встановлений факт заниження податкових зобов'язань з ПДВ та донараховані податкові зобов'язання з ПДВ, до даного платника податку будуть застосовані відповідні фінансові санкції. Проте дане прагнення податкових органів вважаємо неправомірним, оскільки р.V «Податок на додану вартість» ПКУ, а саме ст.185 передбачається, що об'єктом оподаткування ПДВ є операції з постачання та ввезення товарів, з постачання послуг тощо. У разі ж компенсації винною особою втрати матеріальних цінностей об'єкта оподаткування ПДВ немає, бо при отриманні компенсації поставка товарів не відбувається. Тому вважаємо, що сума податкового кредиту має дійсно коригуватись, проте не методом додаткового запису податкових зобов'язань, а методом «червоного сторно» податкового кредиту.

Що стосується втрат матеріальних цінностей внаслідок бездіяльності чи неналежне виконання обов'язків працівниками підприємства, зокрема у вигляді браку, псування матеріальних цінностей тощо, то слід зазначити, що згідно пп. 138.7 фактична вартість остаточно забракованої продукції не включається до складу витрат платника податку, крім втрат від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (технологічних втрат) та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку, в разі реалізації такої продукції.

Норми втрат/витрат встановлюються Кабінетом Міністрів України. У випадку, якщо такі нормативи КМУ не розроблено, то ПКУ платнику податку надано право самостійно визначати допустимі норми технічно неминучого браку в наказі по підприємству за умови обґрунтування його розміру. Проте такі самостійно встановлені платником податку норми діють до встановлення відповідних норм Кабінетом Міністрів України.

Слід наголосити, у разі виявлення браку необхідно відкоригувати податковий кредит на суму вхідного ПДВ з товарів та послуг, використаних для виготовлення забракованої продукції. Це має бути здійснено шляхом нарахування податкових зобов'язань за зазначеними товарами та послугами у сумі, що дорівнює раніше відображеному податковому кредиту, тобто,

виходячи з вартості, порядок визначення якої передбачено пп. 189.1 та 198.5 ПКУ.

Так, відповідно до п. 189.1 ст. 189 Податкового кодексу у разі використання виробничих або невиробничих засобів, інших товарів/послуг не в господарській діяльності база оподаткування визначається виходячи з їх балансової вартості на момент переведення (постачання), а для товарів/послуг - не нижче цін придбання..

Але при визначенні бази оподаткування слід враховувати також п. 188.1 ст. 188 Податкового кодексу, в якому наведено загальне правило визначення бази оподаткування. Вона визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів, але не нижче звичайних цін.

Отже, база оподаткування має визначатися виходячи з договірної вартості матеріальних цінностей, але не нижче звичайних цін і не нижче цін їх придбання.

Податкове зобов'язання з ПДВ у цьому випадку слід нараховувати на дату втрати. Таким чином, підстави для нарахування цього податку будуть відсутні у тому випадку, якщо підприємство не є платником ПДВ або якщо викраденими чи іншим чином втраченими цінностями є об'єкти основних засобів. У всіх інших випадках ПДВ слід нараховувати в порядку, наведеному вище [3, с.]. Нарховані по ПДВ податкові зобов'язання мають бути віднесені до складу інших витрат операційної діяльності.

Слід звернути увагу, що в податковому обліку мають відображатись не лише втрати матеріальних цінностей з суб'єктивних причин, а і витрати, понесені у зв'язку зі списанням втрат матеріальних цінностей.

Говорячи про витрати, понесені у зв'язку зі списанням втрат матеріальних цінностей доцільно нагадати, що починаючи з 16.12.2011 р., розрахунок збитків від втрат матеріальних цінностей визначається у відповідності до Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженим постановою КМУ від 22.01.1996 р. № 116 (далі - Постанова № 116), якою

передбачається здійснення оцінки заподіяної шкоди шляхом проведення незалежної оцінки відповідно до національних стандартів оцінки (п. 2 Постанови № 116). А оскільки незалежною оцінкою майна вважається оцінка майна, що проведена суб'єктом оціночної діяльності - суб'єктом господарювання (ст. 3 Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 р. № 2658-III), то фактично це означає, що підприємство не може самостійно проводити оцінку втрат, а тому повинно звернутися до професіонала - оцінника, уклавши з ним відповідний договір й оплативши його послуги. Витрати на оцінку збитків від втрат матеріальних цінностей, пов'язані з контролем за збереженням матеріальних цінностей підприємства у податковому обліку згідно пп. «г» пп. 138.10.2 ПКУ мають відображатись у складі адміністративні витрат платника.

Слід уточнити, що необхідність звертатися до Порядку № 116 виникає тільки тоді, коли мова йде про факти спричинення втрат майна підприємства особами, які перебувають з ним у трудових відносинах. Проте до тепер тривають дискусії про доцільність звернення до Порядку №116. Так, деякі фахівці переконані, що всі підприємства обов'язково повинні застосовувати його, деякі - що тільки бюджетні, інші вважають, що його вимоги застаріли і не відповідають чинному законодавству, тому використовувати їх взагалі не треба. Що ж, цей порядок чинний, проте жодним нормативним актом не встановлено санкції за його незастосування. Тому підприємство саме мусить визначити, керуватися Порядком №116 під час визначення втрат матеріальних цінностей чи ні.

Отже, схема облікового відображення втрат матеріальних цінностей з причин суб'єктивного характеру з урахуванням запропонованих змін щодо відображення в податковому обліку сум ПДВ набуватиме наступного вигляду (рис.4).



Рис.4. Схема податкового обліку втрат матеріальних цінностей з причин суб'єктивного характеру

Висновки

За результатами проведеного дослідження запропоновано класифікацію втрат матеріальних цінностей підприємства за причинами виникнення, яка в повній мірі відповідає потребам ведення податкового обліку, гарантує отримання детальної інформації за аналітичними розрізами та сприятиме уточненню відображення втрат матеріальних цінностей у податковому обліку.

Список використаних джерел:

1. Закон України від 07.07.2011 р. № 3609-VI «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України»
2. Кодекс законів про працю від 10.12.71 р. № 322-VIII
3. **Золотухін О. Визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення матеріальних цінностей. Податковий та бухгалтерський облік**
4. Мірошник В.В. Класифікація втрат майна підприємства у системі бухгалтерського обліку / В.В. Мірошник // Вісник ЖДТУ, - 2012, №2(60). – С.34-39
5. Наказ Мінфіну України від 18.03.2011 р. № 372 «Про затвердження Змін до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку»
6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Мінфіну України від 20.10.99 р. № 246
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Мінфіну України від 29.11.99 р. № 290
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Мінфіну України від 31.12.99 р. № 318
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Мінфіну України від 18.11.2005 р. № 790
11. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджене Постановою Кабінету Міністрів України від 26.04.96 р. № 473
12. Чертер С. Як оформити прострочену продукцію під час інвентаризації / С. Чертер // Все про бухгалтерський облік. – 2009. – № 104. – С. 11-15.
13. Чигиринський Б. Обліковуємо відходи переробки плодів та овочів / Б. Чигиринський // Все про бухгалтерський облік. – 2009. – № 99. – С. 16.