

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ДЛЯ ЦІЛЕЙ ОПОДАТКУВАННЯ: ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ

Кравченко О.В., к.е.н., доцент,

Овчарова Н.В. к.е.н., ст. викладач

Навчально-науковий інститут бізнес-технологій "УАБС" СумДУ

В даний час облікова політика відіграє суттєву роль у реалізації стратегії підприємства. Високий рівень його конкурентоспроможності багато в чому визначається налагодженою системою інформаційного забезпечення управління діяльністю господарюючого суб'єкта та потребує виваженого підходу до теоретичного і методичного обґрунтування механізму формування, інтерпретації та застосування облікової політики. При формуванні облікової політики з урахуванням впливу на фінансові потоки і майновий стан обраних способів ведення обліку слід приділяти увагу всім її аспектам, в тому числі й податковому. Необхідність формування облікової політики для цілей оподаткування пояснюється також відмінністю норм податкового законодавства та П(С)БО щодо визначення та оцінки об'єктів бухгалтерського обліку та існуванням в податковому законодавстві альтернативних варіантів системи оподаткування господарюючих суб'єктів.

Ефективна та раціональна організація обліку розрахунків за податками на підприємстві передбачає вибір оптимальної системи оподаткування, методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення обліку. Основним інструментом оптимізації оподаткування суб'єкта господарювання є податкове планування, що забезпечує найоптимальніший варіант розміщення своїх активів для отримання найбільшого прибутку. Це означає, що податкове планування є процесом формування облікової політики, який передбачає визначення сум податкових зобов'язань на плановий період, легальне зменшення податкових зобов'язань через використання недосконалості чинного податкового законодавства України та методів

ведення бухгалтерського обліку. Ефективно використовуючи податкове планування, суб'єкт господарювання мінімізує податкові платежі і підвищує ефективність господарської діяльності.

Різні аспекти формування та реалізації облікової політики підприємств знайшли відображення в працях українських вчених: М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Г.Г. Кірейцева, Ю.А. Кузьмінського, М.В. Кужельного, В.Г. Лінника, М.С. Пушкара; і зарубіжних – Р.А. Алборова, А.С. Бакаєва, П.С. Безруких, Н.П. Кондракова, С.Л. Коротаєва, М.І. Кутера, Б. Нідлза, В.Ф. Палія, Л.П. Хабарової, Е.С. Хендриксена, Л.З. Шнейдмана. Незважаючи на це, актуальними є питання формування податкової складової облікової політики.

Облікова політика в частині оподаткування формується виходячи з принципу послідовності застосування норм і правил Податкового кодексу України. В загальному розумінні - це обрана платником податку сукупність допустимих ПКУ способів (методів) визначення доходів і (або) витрат, їх визнання, оцінки та розподілу, а також обліку інших необхідних для цілей оподаткування показників фінансово-господарської діяльності платника податків. Єдиного порядку складання облікової політики для цілей оподаткування в чинному законодавстві немає, проте, виходячи з окремих його норм, можна скласти певний алгоритм з дотриманням наступних правил:

- здійснити вибір одного з декількох способів, які регулюють порядок визначення податкової бази і обчислення податкових платежів з числа тих, які передбачені чинним податковим законодавством;
- обрані способи обліку встановлюються для підприємства в цілому, у тому числі вони єдині для всіх його структурних підрозділів (включаючи й ті, що мають окремий баланс), незалежно від їх місця розташування;
- дані способи обліку встановлюються на тривалий час – як правило, на звітний рік;

- обрані варіанти податкового обліку повинні бути закріплені організаційно-розпорядчим документом.

Питання, які виникають безпосередньо під час розробки та реалізації облікової політики, стосуються нормативної бази: діюче бухгалтерське та податкове законодавство, яке визначає принципи, методи, прийоми бухгалтерського обліку, недосконале та вузько направлене, що не дозволяє вирішити велику кількість питань за допомогою облікової політики; в нормативній базі немає рекомендацій щодо відображення в обліку і звітності окремих господарських ситуацій – рішення, які приймаються на підприємстві, не мають об'єктивного підґрунтя, не всі питання можуть вирішуватися за допомогою облікової політики, оскільки не входять до її завдань. Такими ситуаціями можуть бути: питання комерційної таємниці підприємства, зміни облікових оцінок, розкриття у фінансовій звітності положень облікової політики та ін.

Враховуючи те, під час податкового обліку доходів, витрат та інших податкових зобов'язань необхідно спиратися на норми П(С)БО, вважаємо, що положення облікової політики для цілей оподаткування повинні бути складовою частиною загальної облікової політики підприємства, а їх елементи враховуватися на всіх етапах формування облікової політики (рис.1.)

Отже, облікова політика підприємства для цілей оподаткування через систему організаційних, технологічних та методологічних аспектів, сформованих з урахуванням вимог чинного податкового та бухгалтерського законодавства, стратегічних аспектів розвитку підприємства, повинна сприяти оптимізації витрат та податкових зобов'язань, вибору найбільш прийнятних способів обліку, відносно яких існують альтернативи, передбачені податковим законодавством, висвітлення окремих питань щодо справляння податків, за якими існують протиріччя в нормативних актах або які взагалі не регламентовані законодавством.

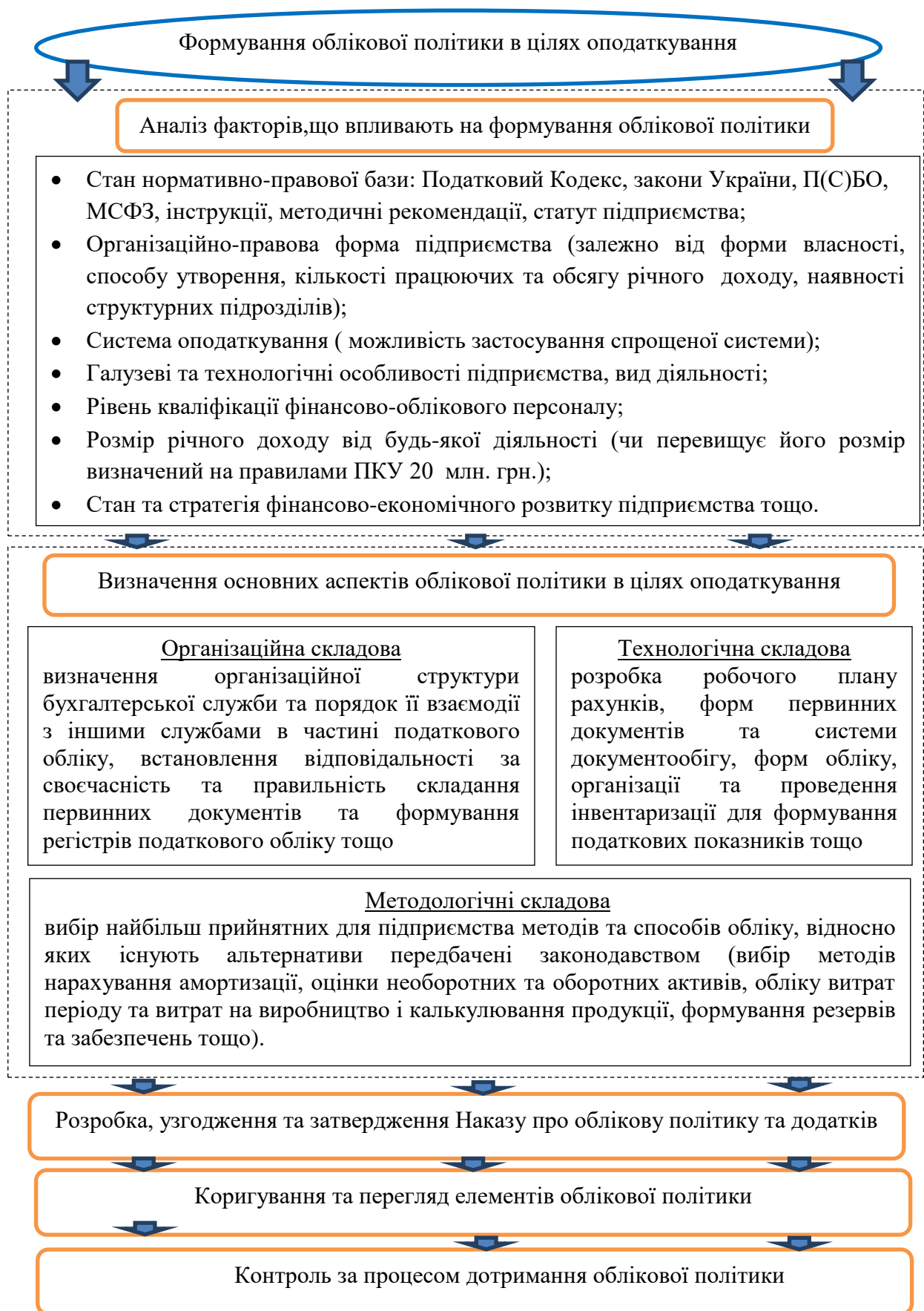


Рис. 1. Основні етапи формування облікової політики для цілей оподаткування

Розкриваючи технологічну складову облікової політики, особливу увагу слід звернути на форми первинних документів та порядок їх оформлення. Так, відповідно до вимог п. 44.1 ст. 44 ПКУ для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням податкових показників на підставі первинних документів, ведення яких передбачено законодавством, а їх форми затверджені відповідними нормативно-правовими актами з урахуванням галузевої специфіки. На цьому акцентується увага і в Листі ДФС України від 16.05.2016 р. N 16872/7/99-99-14-02-02-17¹ де, поряд із загальними правилами проведення перевірок, додатково конкретизуються перелік первинних документів, що відображають типові господарські процеси на підприємстві, з посиланням на відповідні інструкції та накази, що закріплюють їх типові форми.

Разом з цим, Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку від 24.05.95 № 88² передбачено, що документування господарських операцій може здійснюватись із використанням виготовлених самостійно бланків, які повинні містити обов'язкові реквізити чи реквізити типових або спеціалізованих форм.

Враховуючи цю вимогу суб'єкти господарювання, у разі необхідності, можуть при відображенні господарських операцій використовувати і додаткові форми первинних документів. Отже, використання таких форм первинних документів для обліку доходів, витрат та формування інших показників податкового обліку можливе лише за умови, якщо в Наказі про облікову політику буде обґрунтовано доцільність їх вживання, а їх перелік закріплено у відповідному додатку до неї.

Крім цього, в процесі відображення господарських операцій необхідно

¹ Про фіксування в актах перевірок результатів відпрацювання документально оформлених платниками податків нереальних господарських операцій : Лист ДФСУ від 16.05.2016 р. N 16872/7/99-99-14-02-02-17. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DFS03456.html

², Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.95 N 88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>

забезпечувати виконання вимоги п. 1.3 вказаного Положення № 88 щодо заповнення всіх первинних документів українською мовою. У разі, якщо підприємство планує при складанні використовувати іншу мову, така умова обов'язково повинна бути передбачена в наказі про облікову політику, що в майбутньому дозволить без обмежень використовувати документи при формуванні податкових показників.

Незважаючи на форму первинного документа відповідно до вимог податкового законодавства, для підтвердження даних податкового обліку можуть братися до уваги лише первинні документи, складені в разі фактичного здійснення господарської операції, та за наявності всіх формальних реквізитів таких документів, передбачених чинним законодавством.

Так, п. 4.3.2 Листа ДФС України від 16.05.2016 р. N 16872/7/99-99-14-02-02-17³ визначено, що первинні документи визнаються реальними тільки за наявності таких реквізитів як:

- назви документа, дати, номера і місця його складання, назв платників податків, від імені яких складено документ (із зазначенням коду ЄДРПОУ контрагента), та посад і даних, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у документальному оформленні операції, в тому числі щодо їх підписів, особистий підпис, аналог власноручного підпису або підпис, прирівняний до власноручного підпису відповідно до Закону України «Про електронний цифровий підпис»⁴;
- змісту операції - її вид (купівля/продаж, транспортування, зберігання, оплата тощо), найменування (номенклатура, асортимент), інші характеристики товару та одиниця виміру;
- обсягу операції - кількість, ціна та загальна вартість або сума перерахування коштів без урахування ПДВ і сума ПДВ.

³ Про фіксування в актах перевірок результатів відпрацювання документально оформлених платниками податків нереальних господарських операцій : Лист ДФСУ від 16.05.2016 р. N 16872/7/99-99-14-02-02-17. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DFS03456.html

⁴ Про електронний цифровий підпис: Закон України від 22.05.2003 р. N 852-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/852-15>

Означений перелік реквізитів наведено і в Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку від 24.05.95 № 88⁵.

При цьому в додатку до Наказу про облікову політику, враховуючи вимогу п. 2.13 цього Положення, обов'язково повинно бути закріплено перелік осіб, які мають право підписувати первинні документи на здійснення відповідних господарських операцій.

Методичний аспект облікової політики визначає варіанти відображення в бухгалтерському обліку та отримання інформації про факти господарської діяльності виходячи з альтернативних способів (прийомів) та специфіки діяльності підприємства. Вибираючи той чи інший метод обліку необхідно враховувати раціональність ведення обліку, прорахувати наслідки застосування різних варіантів.

Методичний аспект облікової політики передбачає розкриття способів визнання та відображення об'єктів обліку підприємства в межах чинних законодавчих актів.

За нормами ПКУ⁶ податковий облік основних засобів наближено до бухгалтерського, проте є деякі відмінності. Для основних засобів в методичному аспекті на етапі визнання для податкового обліку необхідно, щоб оцінена вартість активу перевищувала 6000 грн. В бухгалтерському обліку вартісний критерій визнання об'єкта основним засобом підприємство може встановлювати самостійно.

В податковому обліку первісна вартість основного засобу є одним із показників для нарахування податкової амортизації. Нові об'єкти необоротних активів підлягають визнанню в обліку за початковою вартістю, під якою розуміють загальну суму витрат, понесених підприємством у процесі капітального інвестування щодо їх придбання або самостійного

⁵ Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.95 N 88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>

⁶ Податковий кодекс України від 23 грудня 2010 р., № 2856-VI. – [Електронний ресурс].– Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

створення. При виготовленні основного засобу власними силами виробничі витрати в податковому обліку можуть не дорівнювати собівартості у фінансовому обліку в залежності від того, чи зареєстрований платник податку зареєстрований платником податку на додану вартість.

У бухгалтерському обліку під первісною вартістю розуміють історичну, тобто фактичну собівартість необоротних активів. Вона дорівнює сумі грошових коштів або справедливій вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів (п. 4 П(С)БО 7⁷). Тобто, це вартість витраченого на придбання (створення) основного засобу. Саме за первісною вартістю придбані (створені) основні засоби зараховують на баланс підприємства та вона є базою для обчислення вартості, що амортизується (п. 4, 7 П(С)БО 7).

Правила формування первісної вартості основних засобів за ПКУ відповідають вимогам П(С)БО 7, але сама вартість може бути різною: всі витрати, що підлягають амортизації стосовно конкретного об'єкта і певної конкретної ситуації слід перевіряти на відповідність вимогам кодексу щодо визнання витрат та їх документального оформлення.

Особливості формування балансової вартості у податковому обліку мають основні засоби, придбані за кредитні кошти. Безоплатно отримані основні засоби визнаються оподатковуваним доходом як за нормами положень (стандартів) бухгалтерського обліку, так і за нормами податкового законодавства. Проте якщо в бухгалтерському обліку дохід нараховується одночасно з нарахуванням амортизації, то в податковому - амортизація за такими активами не нараховується (окрім вартості безоплатно отриманих певних основних засобів, передбачених п. 144.1 ст. 144 ПКУ⁸), а податок на прибуток обчислюється одразу при безоплатному отриманні об'єкта основних засобів. Механізм відображення безоплатно отриманих основних

⁷ Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 N 92. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

⁸, Податковий кодекс України від 23 грудня 2010 р., № 2856-VI. – [Електронний ресурс].– Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

засобів за ст. 135 ПКУ⁹ передбачає їх віднесення до складу інших доходів, які враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, включається, зокрема, вартість товарів, робіт, послуг, безоплатно отриманих платником податку у звітному періоді, визначена на рівні не нижче звичайної ціни.

При оприбуткуванні основного засобу важливо правильно обрати групу до якої він належатиме, адже від обраної групи залежить мінімально допустимий строк корисного використання об'єкта, на який орієнтуються при нарахуванні амортизації, та можливий метод амортизації. ПКУ встановлено певні обмеження до вільного вибору платником податку методу нарахування амортизації залежно від об'єктів основних засобів.

У податковому обліку витрати на придбання, виготовлення, будівництво, реконструкцію, модернізацію та інше поліпшення основних засобів та витрати, пов'язані з видобутком корисних копалин, а також з придбанням (виготовленням) нематеріальних активів, не враховуються у складі витрат, а підлягають амортизації. В податковому обліку амортизуються об'єкти основних засобів вартістю від 6000 грн. (крім невиробничих) з урахуванням мінімально допустимих строків експлуатації, та деяких інших обмежень, установлених в ст. 138 ПКУ¹⁰.

При введенні об'єкта основного засобу в експлуатацію важливим є не лише визначення приналежності об'єкта до відповідної податкової групи, не менш значним є вибір методу податкової амортизації, та обов'язкове його визначення в Наказі про облікову політику підприємства (ст. 145.1.9 ПКУ¹¹). Аналізуючи ст. 145.1.9, можна зробити висновок про те, що в бухгалтерському і в податковому обліку метод нарахування амортизації повинний бути однаковим.

В бухгалтерському обліку витрати на поточний ремонт основних

⁹ Податковий кодекс України від 23 грудня 2010 р., № 2856-VI. – [Електронний ресурс].– Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

¹⁰ Податковий кодекс України від 23 грудня 2010 р., № 2856-VI. – [Електронний ресурс].– Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

¹¹ Податковий кодекс України від 23 грудня 2010 р., № 2856-VI. – [Електронний ресурс].– Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

засобів відносяться до поточних операційних витрат і відображаються у міру їх здійснення, а витрати на капітальний - визнаються витратами звітного періоду.

Жодних особливостей обліку ремонтів і поліпшень об'єктів виробничих основних засобів та проведення у зв'язку з цим будь-яких коригувань податкових різниць ПКУ не передбачає. Прикладами поліпшень є модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо. рішення про характер і ознаки здійснюваних підприємством робіт, тобто, чи спрямовані вони на підвищення техніко-економічних можливостей (модернізація, модифікація, добудова, реконструкція) об'єкта, чи здійснюються вони для підтримання об'єкта в придатному для використання стані приймається керівником підприємства з урахуванням результатів аналізу існуючої ситуації та суттєвості таких витрат.

В податковому обліку, на відміну від бухгалтерського, немає поділу на поточний і капітальний ремонт. ПКУ (п. 146.11 і п. 146.12¹²) встановлює особливий порядок включення до витрат для цілей оподаткування витрат на ремонт та поліпшення основних засобів. Сума витрат, пов'язаних із ремонтом та поліпшенням (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція) в розмірі, що перевищує 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року відноситься на об'єкт основних засобів, щодо якого здійснюється ремонт та поліпшення. Сума витрат, що не перевищує 10% - відноситься до витрат того звітного податкового періоду, в якому такі ремонт та поліпшення були здійснені

Так, згідно з п. 15 П(С)БО 7¹³, витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо), та одержання первісно визначеної

¹² Податковий кодекс України від 23 грудня 2010 р., № 2856-VI. – [Електронний ресурс].– Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

¹³ Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 N 92. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show /z0288-00>

суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат. відповідно до п. 14 П(С)БО 7, первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта, що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від його використання.

Для оподаткування збільшення первісної вартості об'єкта основних засобів за наслідками його ремонту та поліпшення, незалежно від техніко-економічної характеристики виконаних робіт, на суму їх вартості необхідні дві умови:

- зростання первісно очікуваних майбутніх економічних вигод від його використання;
- перевищення сум 10% мінімуму витрат.

Тобто спочатку платник використовує 10% ліміт, а всі понадлімітні витрати спрямовує на збільшення первісної вартості конкретних основних засобів і надалі амортизує їх

При продажу основних засобів підприємство зобов'язане нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ. Базою оподаткування є договірна вартість об'єкта (п. 188.1 ПКУ¹⁴). При цьому вона не може бути нижчою від його балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася на початок звітного (податкового) періоду, у якому відбувся продаж (у випадку відсутності обліку необоротних активів – база оподаткування повинна бути не нижча від звичайної ціни об'єкта). Однак вимоги п. 188.1 ПКУ прописують опиратися на дані про балансову вартість необоротних активів у бухгалтерському обліку.

Підприємство може переоцінити об'єкт, якщо його залишкова вартість істотно відрізняється від його справедливої на дату балансу. При переоцінці можуть виникати доходи і витрати. Крім того, результати переоцінки можуть впливати на суму амортизації об'єкта основних засобів, яка

¹⁴ Податковий кодекс України від 23 грудня 2010 р., № 2856-VI. – [Електронний ресурс].– Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

нараховуватиметься після переоцінки. Залежно від величини річного доходу підприємства результати переоцінки по-різному впливають на об'єкт оподаткування. Підприємства з річним доходом не більше 20 млн. грн. мають право не коригувати бухгалтерський фінрезультат на різниці, щоб визначити об'єкт обкладення податком на прибуток. В протилежному випадку для визначення об'єкта оподаткування вони повинні коригувати фінрезультат на різниці, передбачені ПКУ. Стосовно основних засобів це різниці у вигляді бухгалтерської та податкової залишкової вартості й амортизації, а також різниці, що виникають від проведення переоцінок і втрат/вигод від зменшення/відновлення корисності. Для того щоб мати можливість відкоригувати фінрезультат на суми таких різниць, підприємство зобов'язане користуватися податковим визначенням поняття основних засобів, наведеним у пп. 14.1.138 ПК, керуватися нормами розд. III ПК, вести облік податкової залишкової вартості та розраховувати податкову амортизацію. Тобто паралельно з бухгалтерським обліком вести облік операцій з основними засобами за правилами ст. 138 ПКУ. Вони також повинні виключити вплив бухгалтерських переоцінок на об'єкт обкладення податком на прибуток. З цією метою фінрезультат до оподаткування (п. 138.1, 138.2 ПК¹⁵) необхідно: збільшити на суму уцінки основних засобів, включену до бухгалтерських витрат (субрахунок 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»); зменшити на суму дооцінки в межах суми уцінки основних засобів, раніше віднесеної до складу витрат (на субрахунок 746 «Інші доходи»). Крім того, фінансовий результат: збільшується на суму бухгалтерської амортизації та залишкової вартості основних засобів у разі їх продажу або ліквідації (ці суми розраховуються з урахуванням переоцінок); зменшується на суму податкової амортизації та залишкової вартості у разі їх продажу або ліквідації (результати переоцінки не впливають на ці суми). У результаті у визначенні об'єкта обкладення податком на прибуток братиме

¹⁵ Податковий кодекс України від 23 грудня 2010 р., № 2856-VI. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

участь тільки податкова амортизація і залишкова вартість основних засобів, навіть якщо об'єкт був дооцінений/уцінений у бухгалтерському обліку.

У деяких випадках переоцінка може впливати на податкові зобов'язання з ПДВ. Це можливо, коли ПДВ нараховується виходячи з бухгалтерської залишкової вартості основних засобів. Наприклад, згідно з п. 188.1 ПКУ¹⁶ при продажу необоротних активів база оподаткування не може бути нижче за їх балансову (залишкову) вартість, що склалася за даними бухгалтерського обліку на початок звітного (податкового) періоду, у якому продається такий об'єкт. Тому в разі переоцінки база для нарахування ПДВ при продажу об'єкта визначатиметься виходячи з його нової (уціненої або дооціненої) залишкової вартості.

На формування податкового прибутку суттєво впливають і методичні аспекти обліку запасів. З метою бухгалтерського обліку використовується визначення, що міститься у п. 4 П(С)БО 9¹⁷: запаси - це активи, які призначені для продажу, для виробництва продукції та управління підприємством або перебувають у виробництві. З метою податкового обліку всі запаси вважаються товарами. Собівартість придбаних запасів визначається однаково як у податковому, так і в бухгалтерському обліку. Хоча у податковому немає собівартості придбання, а є собівартість реалізації (яку визначають не в момент придбання, а у момент реалізації), проте відповідно до п. 138.6 ПКУ¹⁸ «собівартість придбаних та реалізованих товарів формується відповідно до ціни їх придбання з урахуванням ввізного мита і витрат на доставку та доведення до стану, придатного для продажу». Тобто не можна сформулювати собівартість проданих товарів у момент реалізації, не знаючи собівартості їх придбання. У бухгалтерському обліку собівартість придбання теж використовується для визначення собівартості

¹⁶ Податковий кодекс України від 23 грудня 2010 р., № 2856-VI. – [Електронний ресурс].– Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

¹⁷ Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України N 246 від 20.10.99. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>

¹⁸ Податковий кодекс України від 23 грудня 2010 р., № 2856-VI. – [Електронний ресурс].– Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

запасів під час їх реалізації, тобто маємо справу з однією величиною — собівартістю, за якою було придбано запаси. Ця вартість потім списується на витрати.

У зв'язку з цим, зазвичай, собівартість купівельних запасів під час їх списання на витрати або під час продажу в бухгалтерському обліку відповідає їхній собівартості у податковому.

Собівартість запасів при вибутті визначається за одним із методів, запропонованих стандартами бухгалтерського обліку та ПКУ. У податковому обліку (пп. 14.1.228 ПКУ) собівартість реалізованих запасів визначається як витрати, прямо пов'язані з виробництвом та/або придбанням реалізованих протягом звітного податкового періоду запасів, виконаних робіт, наданих послуг, які визначаються відповідно до П(С)БО, що застосовуються у частині, яка не суперечить положенням розділу III ПКУ.

Тому, при веденні податкового обліку, особливого значення набувають такі елементи облікової політики, як: метод оцінки запасів при їх списанні. Найбільший рівень прибутку підприємство має за методом ФІФО, найменший – за методом фактичної собівартості. Метод середньозваженої собівартості показує більші витрати періоду порівняно з методом ФІФО, тому він є більш вигідним для підприємства. Під час застосування цього методу чистий прибуток набуває середнього значення, а кінцева собівартість запасів є нижчою за ринкову вартість. Проте, підприємствам, що мають збитки та прагнуть їх мінімізувати у своїй бухгалтерській звітності, доцільніше застосовувати метод ФІФО.

При виборі елементів облікової політики, що впливають на формування податкового прибутку, суттєве значення мають методичні облікові прийоми стосовно обліку резервів та забезпечень.

За правилами бухгалтерського обліку та відповідно до П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»¹⁹ суб'єкти господарювання повинні закріпити в

¹⁹ Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»: Наказ Міністерства фінансів України від 08.10.99 N 237. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>

Наказі про облікову політику механізм створення резерву сумнівних боргів зо одним із методів:

- застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості – величина резерву визначається на підставі аналізу платоспроможності окремих дебіторів;
- застосування коефіцієнта сумнівності - величина резерву розраховується множенням суми залишку дебіторської заборгованості на початок періоду на коефіцієнт сумнівності.

У разі якщо підприємство вважає за доцільне використати другий метод в наказі повинно бути обґрунтовано порядок розрахунку коефіцієнту сумнівності (визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході; класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення; визначення середньої питомої ваги списаної протягом періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3-5 років).

При цьому необхідно звернути увагу на те, що відповідно до вимог пп. 139.2.1 ПКУ²⁰ на суму витрат на формування резерву сумнівних боргів відповідно до П(С)БО або МСФЗ відбувається збільшення фінансового результату до оподаткування. Зменшення ж фінансового результату до оподаткування відбувається тільки тоді, коли здійснюється коригування у бік зменшення резерву сумнівних боргів.

При цьому підприємства можуть списати частину резерву на зменшення фінансового результату до оподаткування але лише на суму списання активу, який відповідає ознакам, визначеним ст. 14 ПКУ²¹:

Так, податковому обліку безнадійною заборгованістю є:

- заборгованість за зобов'язаннями, щодо яких минув строк позовної давності;

²⁰ Податковий кодекс України від 23 грудня 2010 р., № 2856-VI. – [Електронний ресурс].– Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

²¹ Податковий кодекс України від 23 грудня 2010 р., № 2856-VI. – [Електронний ресурс].– Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

- прострочена заборгованість померлої фізичної особи, за відсутності у неї спадкового майна, на яке може бути звернено стягнення;
- прострочена заборгованість осіб, які у судовому порядку визнані безвісно відсутніми, оголошені померлими;
- заборгованість фізичних осіб, прощена кредитором, за винятком заборгованості осіб, пов'язаних з таким кредитором, та осіб, які перебувають (перебували) з таким кредитором у трудових відносинах;
- прострочена понад 180 днів заборгованість особи, розмір сукупних вимог кредитора за якою не перевищує мінімально встановленого законодавством розміру безспірних вимог кредитора для порушення провадження у справі про банкрутство, а для фізичних осіб - заборгованість, яка не перевищує 50% однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на рік), встановленої на 1 січня звітного податкового року (у разі відсутності законодавчо затвердженої процедури банкрутства фізичних осіб);
- актив у вигляді корпоративних прав або не боргових цінних паперів, емітента яких визнано банкрутом або припинено як юридичну особу у зв'язку з його ліквідацією;
- сума залишкового призового фонду лотереї станом на 31 грудня кожного року;
- прострочена заборгованість фізичної або юридичної особи, не погашена внаслідок недостатності майна зазначеної особи, за умови, що дії щодо примусового стягнення майна боржника не призвели до повного погашення заборгованості;
- заборгованість, стягнення якої стало неможливим у зв'язку з дією обставин непереборної сили, стихійного лиха (форс-мажорних обставин), підтверджених у порядку, передбаченому законодавством;
- заборгованість суб'єктів господарювання, визнаних банкрутами у встановленому законом порядку або припинених як юридичні особи у зв'язку з їх ліквідацією.

Якщо ж сума дебіторської заборгованості, що не відповідає цим ознакам, була списана у фінансовому обліку на витрати, то в податковому - її необхідно віднести на збільшення фінансового результату до оподаткування.

Таким чином, уникнути розбіжностей в коригуванні заборгованості можна за умови, якщо підприємства будуть визнавати в обліку за витрати лише безнадійну заборгованість, що відповідає вимогам визначеним пп. ст. 14 ПКУ²² і ці аспекти також знайдуть свої відображення в обліковій політиці.

Щодо резервів на оплату відпусток працівникам, то їх створення передбачено п. 13 П(С)БО 11 «Зобов'язання», відповідно до якого забезпечення це зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу²³. При цьому суми створених забезпечень в загальному випадку визнаються витратами.

Порядок коригування фінансового результату на різниці, що виникають при формуванні забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат визначено п. 139.1 ст. 139 Кодексу²⁴ в якому визначено, що фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму витрат на формування резервів та забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім забезпечень на відпустки працівникам та інші виплати, пов'язані з оплатою праці, та резервів, визначених пп. 139.2 – 139.3 ст. 139) згідно з П(С)БО або МСФЗ.

Отже, суб'єкти господарювання можуть та повинні прописувати в Наказі про облікову політику методика створення забезпечення (резерву) відпусток та інших виплат пов'язаних з оплатою праці, оскільки фінансовий результат до оподаткування, сформований відповідно до П(С)БО, не коригується на суму витрат на формування такого забезпечення (резерву) та на суму витрат, які відшкодовані за його рахунок.

²² Податковий кодекс України від 23 грудня 2010 р., № 2856-VI. – [Електронний ресурс].– Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

²³ Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.01.2000 N 20. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>

²⁴ Податковий кодекс України від 23 грудня 2010 р., № 2856-VI. – [Електронний ресурс].– Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

Важливим аспектом в Наказі про облікову політику є розкриття інформації щодо порядку формування собівартості продукції та відображення витрат періоду, а саме:

- застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку;
- перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;
- порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;
- порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом;
- вибір бази розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу тощо.

Основні вимоги до визнання, складу витрат прямих та змінних загальновиробничих витрат, що включаються в собівартість продукції та витрат періоду, за ПКУ відповідають рекомендаціям викладеним в П(С)БО 16 «Витрати»²⁵.

Підприємства, враховуючи специфіку діяльності (особливості технології та організації виробництва підприємства, питому вагу окремих видів витрат у собівартості продукції) самостійно визначають перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат, базу їх розподілу тощо. Визначаючи номенклатура статей калькуляції підприємства, склад витрат та механізми їх розподілу посадовим особам обов'язково потрібно прораховувати можливий вплив її елементів на податковий облік доходів та витрат.

Аналізуючи методологічну складову облікової політики, в контексті податкового планування, вважаємо за доцільне, додатково включати до

²⁵ Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.99 N 318. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

складу елементів облікової політики окремі положення для обґрунтування процесу ціноутворення на підприємстві (стратегічні форми цінової політики і варіанти її здійснення, методики визначення ціни та розрахунку середнього відсотка торгівельної націнки, випадки відхилення від політики ціноутворення).

Така необхідність обумовлена тим, що процес ціноутворення впливає як на визначення сум бази оподаткування ПДВ, так і доходів підприємства.

Розкриваючи ці позиції, суб'єктам господарювання слід звернути увагу на вимоги Податкового Кодексу та інших нормативних актів (наприклад, Лист ДФСУ від 15.08.2016 р. №27600/7/99-99-14-02-01-17²⁶). ПКУ передбачає, що база оподаткування ПДВ операцій з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг не може бути нижче звичайних цін. При цьому під звичайною ціною розглядається ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено кодексом. Якщо не доведено зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін.

Якщо суб'єкт господарювання планує в процесі своєї діяльності допускати певні цінові відхилення (встановлювати ціни нижче від звичайних), це слід відобразити в положеннях облікової політики: заплановані цінові знижки за виконання певних дій (наприклад, за рекламування товару), торгові знижки – різниця між роздрібною ціною і більш низькою ціною оптових поставок, заплановані знижки з цін як засіб стимулювання збуту, незаплановане різке зниження цін – “війна цін” тощо.

Можливість щодо реалізації за ціною нижчої від звичайної може бути обґрунтована стратегічної метою (вихід на новий ринок, розширення цільового сегменту, відвантаження товару за рахунок покупця, сто відсоткова передоплата тощо).

Крім цього при здійсненні суб'єктом господарювання операції, що

²⁶ Про застосування звичайної ціни при визначенні бази обкладення ПДВ у ході документальних перевірок : Лист ДФСУ від 15.08.2016 р. №27600/7/99-99-14-02-01-17. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter911.com/uk/normativnaya-baza/pisma/gfsu/pro-zastosuvannya-zvichaynoyi-1021539.html>

визначаються контрольованими відповідно до ст. 39 ПКУ²⁷, в обліковій політиці обов'язково повинні бути обґрунтовані для них алгоритми ціноутворення.

За потреби необхідно передбачити і використання механізму ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках.

Процес розробки облікової політики для цілей оподаткування повинен завершуватися її затвердженням та розкриттям. В подальшому можна вносити зміни за умов виникнення наступних подій:

- зміна чинного законодавства (відповідні зміни можуть прийматися протягом року);
- істотна зміна умов діяльності організації (відповідні зміни приймаються, починаючи з наступного звітного року).
- здійснення нових видів діяльності (з моменту початку здійснення нових видів діяльності).

Отже, підприємства повинні після відповідного ретельного аналізу впливу факторів на побудову бухгалтерського та податкового обліку, враховуючи викладені особливості, сформувати ефективний механізм організації обліку, що сприятиме достовірному визначенню фінансового результату, визначенню бази, способів розрахунку та сплати податків, оптимізації витрат та податкових зобов'язань, запобіганню ризику застосування штрафних санкцій.

Враховання всіх означених аспектів в подальшому дасть можливість підприємству використовувати облікову політику не лише для виконання облікових функцій та формування звітності, а і для забезпечення достовірності обліково-аналітичних інформаційних потоків, що застосовуються в управлінні для формування засад системного планування, організації, координації, мотивації та контролю діяльності та стратегічного розвитку в цілому.

²⁷ Податковий кодекс України від 23 грудня 2010 р., № 2856-VI. – [Електронний ресурс].– Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>