

Кравченко О.В.

*кандидат економічних наук, доцент
кафедри бухгалтерського обліку та оподаткування
Навчально-наукового інституту бізнес-технологій
«Українська академія банківської справи»
Сумського державного університету*

ОСНОВНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА В ЧАСТИНІ ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК

THE BASIC ASPECTS OF FORMING OF ACCOUNTING POLICY IN PART OF INCOME TAX ENTERPRISE

АНОТАЦІЯ

Стаття присвячена дослідженню концептуальних аспектів формування облікової політики для цілей оподаткування. Наведено умови застосування податкових різниць для коригування фінансового результату, методику розрахунку податку на прибуток. Розглянуто основні аспекти бухгалтерського та податкового законодавства, на які слід звернути увагу при її формуванні в частині обліку податку на прибуток з метою оптимізації системи оподаткування та зменшення фіскального впливу держави.

Ключові слова: податок на прибуток, податкові різниці, коригування, фінансовий результат, витрати, основні засоби, облікова політика.

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена исследованию концептуальных аспектов формирования учетной политики для целей налогообложения. Рассмотрены условия применения налоговых разниц для корректировки финансового результата, методика расчета налога на прибыль. Изложены основные аспекты бухгалтерского и налогового законодательства, на которые следует обратить внимание при ее формировании в части учета налога на прибыль с целью оптимизации системы налогообложения и уменьшения фискального воздействия государства.

Ключевые слова: налог на прибыль, налоговые разницы, корректировки, финансовый результат, расходы, основные средства, учетная политика.

ANNOTATION

The article is devoted to conceptual aspects of formation of accounting policy for tax purposes. Given the conditions of application tax differences for the adjustment of the financial result, method of calculation of income tax. The basic aspects of accounting and tax legislation that you should pay attention to its formation in relation to income tax to optimize the tax system and reduce the fiscal exposure of the state.

Keywords: income tax, tax differences, adjustments, financial result, costs, fixed assets, accounting policy.

Постановка проблеми Надана державою самостійність щодо вибору певних облікових альтернатив визначення доходів, витрат, їх визнання, оцінки та розподілу, а також обліку інших необхідних для цілей оподаткування показників фінансово-господарської діяльності платника податків призводять до виникнення певних проблем. Серед них: виникнення помилок, формування неправдивої інформації, створення умов для порушення принципу платоспроможності, застосування фінансових санкцій, прийняття необґрунтованих рішень. Саме тому через досягнення єдності та цілісності об'єктів, які відображають в окремих облікових підсистемах, формування належного інформаційного можна забезпечити дотримання вимог щодо ведення та своєчасного відображення операцій про податки і податкові платежі в обліку та звітності при оптимальному поєднанні інтересів держави і платників податків.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Безпосередньо порядок обчислення та сплати податку на прибуток підприємств визначено у розділі III ПКУ, методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності встановлені П(С)БО, а для суб'єктів, що складають звітність за міжнародними стандартами, обліковий підхід до податків на прибуток викладений у МСФЗ 12. Питанням методології бухгалтерського обліку, вдосконалення взаємовідносин бухгалтерського обліку і податкової системи, присвячені роботи багатьох вітчизняних вчених і дослідників: Атамаса П.Й., Гавриленко В. А., Герасимович І. А., Кіндрацької Л.М., Кужельного М.В., Єфименко Т.І., Ловінської Л.Г. та ін. Значна увага в них приділена узагальненню інформації про податковий облік, аналізу відмінностей податкового та фінансового обліку, оцінці та змінам в діючому законодавстві, дослідженням проблем, пов'язаних з виникненням податкових різниць між фінансовим результатом та оподатковуваним прибутком,

формуванню облікової політики в частині оподаткування. Важливість цього питання, висока активність науковців, постійні зміни нормативного забезпечення вказують на актуальність обраної теми та необхідність проведення додаткових досліджень в напрямку подальшої оптимізації.

Формулювання цілей статті. Метою статті є дослідження питань, пов'язаних з формуванням облікової політики для цілей оподаткування в частині обліку податку на прибуток, в напрямку підвищення ефективності податкового планування.

Виклад основного матеріалу дослідження. Основним прямим податком з юридичних осіб є податок на прибуток, розрахунок якого здійснюється за двома методиками – бухгалтерською та податковою. Податкова - виконує фіскальні і регулюючі цілі, бухгалтерська зорієнтована на надання достовірної інформації про фінансовий стан підприємства. Формування облікової політики для цілей оподаткування може сприяти оптимізації витрат та податкових зобов'язань, а в частині нарахування податків - повноті, об'єктивності, достовірності їх відображення, при максимальному використанні показників сформованих в бухгалтерському обліку для складання податкової звітності, задоволення інформаційних потреб податкових органів по нарахуванню і своєчасності сплати податків. Податок на прибуток має широкі можливості для регулювання і стимулювання підприємницької діяльності.

Методика розрахунку податку на прибуток дуже складна і потребує застосування великої кількості розроблених і законодавчо закріплених правил, що пов'язані з порядком формування доходів і витрат, визначення розміру оподаткованого прибутку, здійснення коригування та ін.

Податок визначається кожним підприємством самостійно з урахуванням вимог ПКУ за базовою ставкою 18%. При певних умовах цей результат коригують (збільшують або зменшують) на різниці, що виникають відповідно до ПКУ. Можливість застосування різниць передбачено до фінансового результату визначеного відповідно до НП(С)БО або МСФЗ і залежить тільки від розміру річного доходу підприємства – рис. 1. При поданні декларації з

податку на прибуток підприємства повинні розкривати інформацію про ці різниці в окремому додатку Р1.

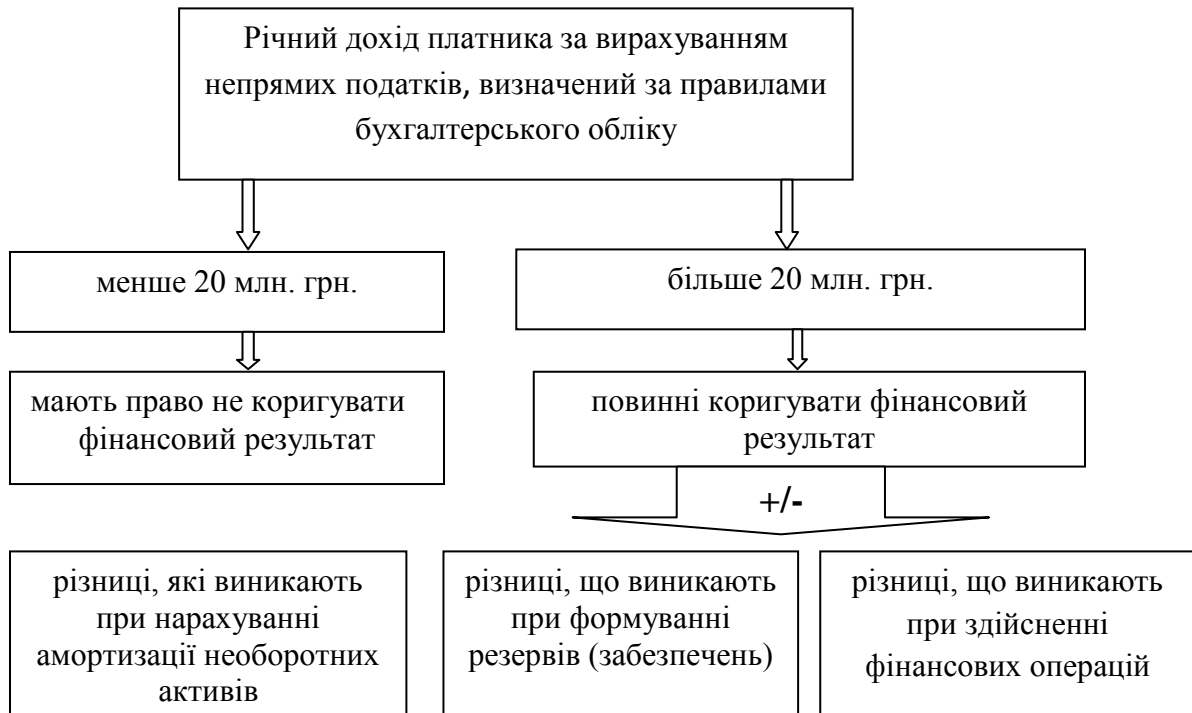


Рис.1. Умови коригування фінансового результату

Ефективність реалізації системи оподаткування на рівні суб'єкта господарської діяльності залежить від інформаційної бази, основним інструментом якої є облікова політика. Розглянемо на які аспекти бухгалтерського та податкового законодавства слід звернути увагу при її формуванні для цілей оподаткування.

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 створення. При виготовленні основного засобу власними силами виробничі витрати в податковому обліку можуть не дорівнювати собівартості у фінансовому обліку залежно 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 7) [2]. 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) [2].

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 в 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 ПКУ) [1], а податок на прибуток обчислюється одразу при безоплатному отриманні об'єкта основних засобів. Механізм відображення безоплатно отриманих основних засобів за ст. 135 ПКУ [1] 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 ПКУ [1].

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 ПКУ) [1]. Аналізуючи цю статтю, можна зробити висновок про те, що в бухгалтерському і в податковому обліку метод нарахування амортизації повинний бути однаковим. Також з 1 січня 2017 року до 31 грудня 2018 року можна використовувати прискорену амортизацію для об'єктів основних засобів четвертої групи (машин та обладнання) з використанням мінімально допустимого строку амортизації (2 роки). Для розрахунку податкової амортизації вартість основних засобів та нематеріальних активів визначається без урахування їх переоцінки (уцінки, дооцінки), проведеної відповідно до положень бухгалтерського обліку.

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 бухгалтерському обліку витрати на поточний ремонт основних засобів

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

Для цілей оподаткування витрати на ремонт та поліпшення основних засобів (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: згідно з п. 15 П(С)БО 7 [2] витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо), та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат. відповідно до п. 14 П(С)БО 7 [2], 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

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 нараховуватиметься після переоцінки.

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 9 [3] 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 ПКУ [1] «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 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 [1]) 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.

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 [4] «Дебіторська заборгованість» суб'єкти господарювання повинні закріпити в Наказі про облікову політику механізм створення резерву сумнівних боргів з 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 ПКУ [1] на суму витрат на формування резерву сумнівних боргів відповідно до П(С)БО або МСФЗ [8] 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 ПКУ [1].

Так, у податковому обліку безнадійною заборгованістю є:

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

Додатково також конкретизовано, що не є безнадійною заборгованістю прощена кредитором заборгованість фізичних осіб, які перебували з таким кредитором у трудових відносинах, і якщо період між датою припинення трудових відносин таких осіб та датою прощення їх заборгованості не перевищує три роки;

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 ПКУ 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» [5], відповідно до якого забезпечення це зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу. 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 Кодексу [1] 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 методику 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.

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 та механізми 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» [6].

Здійснюючі формування цих елементів, обов'язково потрібно прораховувати їх можливий вплив на фінансовий результат. Якщо метою діяльності є отримання прибутку та максимізація чистого прибутку, то управління витратами повинно бути спрямоване на всебічне їх зменшення. Податкове планування в цьому випадку полягає у зменшенні податків, що відносяться на витрати для цілей оподаткування прибутку. В іншому -

управління витратами полягає в мінімізації оподаткованої бази з податку на прибуток, для чого необхідно чітко продумати елементи податкової політики - вибір способу амортизації, списання матеріально-виробничих запасів.

Висновки. Сучасні зміни в оподаткуванні прибутку, передбачені в Податковому кодексі, спрямовані на зменшення розходжень між бухгалтерським і податковим обліком. Врахування розглянутих аспектів в подальшому дасть можливість підприємству використовувати облікову політику не лише для виконання облікових функцій та формування звітності, а й для оптимізації системи оподаткування та зменшення фіскального впливу держави.

Бібліографічний список:

1. Податковий кодекс України від 23 грудня 2010 р., № 2856-VI. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Положення (стандарт) 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>
3. Положення (стандарт) 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>
4. Положення (стандарт) 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>
5. 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>
6. Положення (стандарт) 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>
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток" : Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2000 № 353 с [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG5238.html
8. МСФЗ 12 «Податок на прибуток» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://buhgalter911.com/public/uploads/msfo/MSBO12_01012015.pdf

Кравченко, О.В. Основні аспекти формування облікової політики підприємства в частині обліку податку на прибуток [Електронний документ] / О.В. Кравченко // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2017. - № 18. – Режим доступу: <http://global-national.in.ua/issue-18-2017>