

УДК 657

О.С. Савченко, викл.

Кіровоградський національний технічний університет

Податковий аспект формування та застосування облікової політики сільськогосподарськими товаровиробниками

У статті розглянуто податковий аспект формування та застосування облікової політики сільськогосподарськими товаровиробниками. Доведено, що методологічне супроводження формування податкової звітності сільськогосподарських товаровиробників – платників податку на прибуток в частині формування та застосування облікової політики є перспективним напрямом наукових досліджень, що має практичне значення.

облікова політика, оподаткування, сільськогосподарські товаровиробники, податкова облікова політика, облікова політика для цілей оподаткування

Податковий аспект облікової політики досліджується сучасними науковцями як України так і зарубіжними, зокрема країн пострадянського простору. Система обліку з метою оподаткування організовується платником податків самостійно, виходячи з принципу послідовності вживання норм і правил облікового забезпечення формування оборотів до оподаткування, застосовується послідовно від одного податкового періоду до іншого. Порядок ведення обліку з метою оподаткування, що має встановлюватися платником податків в обліковій політиці для цілей оподаткування та затверджуватися відповідним наказом (розпорядженням) керівника. Є суттєві особливості оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, що має знайти відображення у внутрішніх регламентах підприємств з ведення бухгалтерського обліку. Важливість методологічного обґрунтування формування прикладних аспектів облікової політики за врахування галузевих особливостей сільського господарства в умовах трансформації правового поля є актуальним.

Теоретичні та практичні аспекти формування облікової політики підприємств розглянуті в працях багатьох вітчизняних вчених: В.В. Сопка, В.М. Пархоменка, В.М. Костюченко, О.В. Пальчук, І.В. Рuzмайкиної, Ф.Ф. Бутинця, Барановської Т.В. Галузевий аспект формування облікової політики у сільському господарстві також є достатнього дослідженням. Цій проблематиці приділяється постійна увага таких науковців як, В.М. Жук, В.Б. Моссаковський. Незважаючи на достатньо вагомий доробок за цим напрямом, результати анкетного обстеження стану розробки внутрішніх регламентів з облікової політики за податковим аспектом дають підстави стверджувати про недостатність обґрунтованості рішень, формальне трактування (більшість позицій внутрішніх регламентів за цим напрямом є імперативними), також 60% обстежених господарств взагалі або не мають внутрішнього регламенту або не висвітлюють податкові аспекти облікової політики. Відповідно, на нашу думку, недостатньо дослідженням є як податковий аспект облікової політики взагалі, так і особливості формування облікового забезпечення формування оборотів до оподаткування та аудиту податкової звітності у сільському господарстві, що і визначило цільову спрямованість публікації.

© О.С.Савченко, 2012

За мету при написанні публікації поставлено уточнення термінології стосовно застосування облікової політики з метою оподаткування та при здійсненні контрольних процедур, а також визначити складові облікової політики сільськогосподарського

підприємства, що мають бути висвітлені у внутрішньому регламенті.

Відповідно до сутності обліку з метою оподаткування та трактування облікової політики потребує уточнення термінологія. Так, наковці застосовують терміни: «податкова облікова політика», «облікова політика для цілей оподаткування», «облікова політика в частині податкового обліку». За умови виокремлення податкового обліку як організаційно, так і методично, доцільно застосовувати поняття «податкова облікова політика». Деякі науковці для визначення цього терміну використовують визначення, в основу якого покладено визначення облікової політики, а саме під обліковою політикою в системі податкового обліку підприємства розуміється прийнята підприємством сукупність способів організації і ведення податкового обліку. У відповідності до змін чинного податкового законодавства після впровадження Податкового кодексу, зокрема стосовно податку на прибуток не є можливим розмежувати облікову політику в частині фінансового обліку та облікову політику в частині забезпечення формування прибутку з метою оподаткування. У цьому зв'язку, зважаючи на гармонізацію методології фінансового обліку та обліку з метою оподаткування та наявність розбіжностей, обумовлених різною цільовою спрямованістю формування доходів і витрат у фіскальних цілях та для потреб формування фінансової звітності виникає необхідність адаптації облікової політики підприємств до потреб оподаткування. З огляду на це вважаємо прийнятним термін «облікова політика для цілей оподаткування». Такий підхід визначає необхідність врахування при розробці єдиної облікової політики цілей формування оборотів до оподаткування та складання податкової звітності, що є справедливим і стосовно податку на додану вартість та інших. Ми приєднуємось до тих науковців, які вважають негативним стійку тенденцію спрямування в останні роки облікової праці на задоволення інформаційних запитів формування податкової звітності, Ця тенденція є об'єктивно обумовленою, а саме наявністю високого рівня тонізації економіки, недостатньою вимогливістю користувачів фінансової інформації в наслідок відсутності активного фондового ринку та інвестиційної діяльності та низьким рівнем зовнішнього контролю відповідності ведення бухгалтерського обліку вимогам чинного законодавства. У цьому зв'язку, гармонізація методології фінансового і податкового аспектів бухгалтерського обліку може позитивно вплинути на якість формування облікової політики. При здійсненні контрольних процедур з метою встановлення достовірності фінансової звітності та її відповідності податковій звітності, як аудиторськими структурами, так і податковими органами, облікова політика, на нашу думку, має бути об'єктом вивчення, що обумовлює необхідність розробки відповідних методичних підходів, зокрема методики вивчення облікової політики при здійсненні аудиту та податкового контролю з врахуванням галузевих особливостей сільського господарства. Відповідно до пропозицій науковців стосовно необхідності наведення даних щодо методичної складової облікової політики підприємства в Примітках до річної фінансової звітності вважаємо необхідним до податкових декларацій підприємств додавати Наказ з облікової політики підприємств, що забезпечить при здійсненні камеральної та документальної перевірок більш ефективно організувати процедуру та виявляти методичні помилки, що можуть привести до похибок при формуванні податкової звітності.

Деякі автори вважають що облікова політика як явище та Положення про облікову політику, як її формалізований носій, не є показниками фінансової звітності, тому некоректним є використання терміну “аудит облікової політики”. Поряд з тим, вони погоджуються, що невід'ємною умовою здійснення аудиту є її вивчення для формування думки про достовірність фінансової звітності. Саме тому ми вважаємо, що при здійсненні аудиту обов'язковим об'єктом вивчення є облікова політика та необхідним є розповсюдження аудиторського висновку в рівній мірі і на обрані способи формування звітності (політику складання звітності). У цьому зв'язку вважаємо, що невід'ємною умовою здійснення податкового аудиту є вивчення облікової політики для формування думки про достовірність податкової звітності.

Є суттєві особливості оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, що зокрема стосується можливості вибору суб'єктом господарювання альтернативного варіанту: оподаткування прибутку або статус платника фіксованого земельного податку. Також в межах державної політики посилення стимулюючої та регулюючої ролі оподаткування діє система оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в частині ПДВ, що обумовлює необхідність адаптації облікової політики до потреб оподаткування з врахуванням специфіки діяльності. Дослідження особливостей господарювання сільськогосподарських підприємств дає підстави стверджувати щодо переваги при виборі варіанту оподаткування статусу платника фіксованого земельного податку. Проведення розрахунків щодо податкового навантаження обстежених підприємств за умови застосування альтернативних варіантів привело до протилежних висновків. Так, за умови використання обстеженими підприємствами (більш 90%) оподаткування прибутку абсолютна сума податкових платежів та відносний показник податкового навантаження прибутку є нижчим порівняно з обраним господарствами варіантом оподаткування фіксованим земельним податком. На запит у запропонованих анкетах, поширених серед керівників та головних бухгалтерів агропідприємств стосовно мотивації при виборі альтернативного варіанту оподаткування 87% респондентів зазначили як аргумент спрощений облік та превентивність штрафних санкцій з боку податкових органів. Дотримання вимог П(С)БО є обов'язковим в системі фінансового обліку та формування фінансової звітності незважаючи на варіант оподаткування, проте на практиці спостерігається спрощення методології обліку формування фінансових результатів саме у тих господарствах які є платниками фіксованого земельного податку. В умовах відсутності контролю за відповідністю ведення обліку та формування фінансової звітності вимогам стандартів та спрощених підходів до формування оборотів до оподаткування спостерігається зниження якості облікової інформації. Низький рівень бізнес культури та невібагливість користувачів облікової інформації на рівні виробничого та фінансового менеджменту також об'єктивно обумовлюють невідповідність ведення обліку та формування звітності обліковим задачам. У цьому зв'язку, методологічне супроводження формування податкової звітності сільськогосподарських товаровиробників – платників податку на прибуток в частині формування та застосування облікової політики є перспективним напрямом наукових досліджень, що має практичне значення.

Для визначення проблемних аспектів формування обороту до оподаткування з податку на прибуток на етапі вивчення облікової політики є необхідним здійснювати перевірку відповідності сформованої облікової політики особливостям функціонування підприємства; перевірку дотримання встановленої облікової політики підприємства всіма структурними підрозділами та окремими виконавцями.

Фахівці, як науковці так і практики при висвітленні підходів до розробки внутрішніх регламентів з формування облікової політики підкреслюють необхідність розмежування організаційних та методичних аспектів.

Стосовно організації обліку з метою оподаткування важливим є розподіл службових обов'язків з його ведення та складання податкової звітності. Можливими варіантами тут є або делегування обов'язків одночасного ведення фінансового та податкового обліку бухгалтерам, що обліковують окремі операції, або виділення фахівця чи групи бухгалтерів, які б займалися виключно обліком з метою оподаткування і податковою звітністю. У випадку застосування другого варіанту до складу обов'язків такого фахівця може входити не тільки цей облік, як підсистема, в межах якої формується база оподаткування податком на прибуток підприємства та податком на додану вартість, а й нарахування та відображення в бухгалтерському обліку інших податків і зборів, розрахунок податкових різниць за даними бухгалтерського обліку, складання та подання відповідної звітності.

Основна частина розпорядчого документу з облікової політики - це безпосереднє

висвітлення її елементів - наведення переліку принципів оцінки статей та застосування методів обліку відносно окремих статей звітності, щодо яких нормативна база передбачає більш ніж один варіант їх використання. Така варіативність є характерною і для податкових цілей. Як, наприклад, Податковим кодексом України передбачено у випадках застосування звичайних цін для оцінки доходів і витрат з метою оподаткування різні варіанти їх формування.

Згідно з Податковим кодексом України звичайна ціна – це ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору. Якщо не доведено зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін.

Звичайна ціна застосовується у разі здійснення платником податків:

а) бартерних операцій;
б) операцій з пов'язаними особами;
в) операцій з платниками податків, що застосовують спеціальні режими оподаткування або інші ставки, ніж основна ставка податку на прибуток, або не є платником цього податку, крім фізичних осіб, які не є суб'єктами підприємницької діяльності.

Для сільськогосподарських підприємств бартерні операції мають місце, зокрема в частині розрахунків з постачальниками насіння, палива «під врожай»; переробки на давальницьких засадах сільськогосподарської сировини з розрахунком часткою продукції або сировини; розрахунків з орендодавцями майнових та земельних паїв, натуроплати тощо. Відповідно у внутрішніх регламентах більшості сільськогосподарських підприємств є необхідним встановлення обліковою політикою методу формування звичайних цін.

Визначення звичайної ціни у випадках, встановлених Податковим кодексом України, здійснюється за одним з методів:

- порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу);
- ціни перепродажу;
- «витрати плюс»;
- розподілення прибутку;
- чистого прибутку.

При визначенні звичайної ціни згідно з цими методами, використовується інформація про ціни в операціях між непов'язаними особам у співставних умовах на відповідному ринку товарів (робіт, послуг).

При цьому умови визнаються співставними, якщо відмінність між такими умовами істотно не впливає на ціни, які отримуються в результаті застосування методів, встановлених законодавством.

У разі відсутності даних для застосування зазначених методів визначення звичайної ціни така ціна може бути визначена виходячи з результатів незалежної оцінки майна та майнових прав, яка проводиться суб'єктом оціночної діяльності відповідно до Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні».

Відповідно до умов господарської практики вважаємо, що прийнятним для сільськогосподарських підприємств є метод порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу), що має бути зафіксовано Наказом з облікової політики.

У рекомендаціях, що надавались платникам податків науковцями для розробки податкових аспектів облікової політики мали місце питання методу накопичення валових доходів та витрат (позасистемно, на окремих рахунках, на транзитних рахунках тощо), а також проблематика узгодження податкового та фінансового аспектів обліку амортизації. У зв'язку з впровадженням принципу відповідності як базового принципу формування в обліку прибутку з метою оподаткування облік собівартості реалізованої продукції, товарів, робіт та послуг є одним з основних аспектів облікової політики, що потребує

висвітлення для податкових цілей. У цьому зв'язку при формуванні облікової політики (якщо це здійснюється вперше), або при адаптації облікової політики до потреб оподаткування є необхідним визначити особливості діяльності підприємства та ведення обліку стосовно впливу на прибуток з метою оподаткування. Для сільськогосподарських досліджуваного підприємств за цим напрямом визначальним є сезонний характер виробництва та необхідність формування собівартості готової продукції не за календарним, а за господарським роком. Також, специфічним для обліку витрат у сільському господарстві є висока питома вага непрямих витрат та необхідність розподілу загальновиробничих витрат не щомісячно, а один раз на рік. Особливості сільськогосподарського виробництва як виду економічної діяльності обумовлюють необхідність застосування адекватних підходів до оцінки, що має бути враховано і за податковим аспектом.

Здебільшого методи оцінки статей звітності в бухгалтерському і податковому обліку за законодавством чинним до впровадження Податкового кодексу не збігались. Тому крім реєстрів бухгалтерського обліку було необхідним ведення реєстрів з метою оподаткування.

В сучасних умовах важливим в межах облікової політики є передбачення можливості накопичення на окремих аналітичних рахунках витрат подвійного призначення, що забезпечує оперативність формування податкової звітності.

Облікова політика є важливою з метою оподаткування стосовно тих елементів, варіант обрання якого безпосередньо впливає на формування оборотів до оподаткування, зокрема з прибутку. Так, від обрання того чи іншого методу оцінки запасів при списанні у фінансовому обліку буде залежати рівень собівартості та розмір інших витрат, також метод оцінки незавершеного виробництва безпосередньо впливає на рівень витрат з метою оподаткування. Відповідно такі елементи облікової політики як об'єкти і методи обліку витрат, методи формування собівартості готової продукції та незавершеного виробництва, методи оцінки матеріальних запасів при списанні, безпосередньо впливають на формування прибутку з метою оподаткування та відповідно їх необхідно визначати з врахуванням податкового аспекту. Що стосується відображення у фінансовій звітності відстрочених податкових активів та зобов'язань, а також витрат з податку на прибуток, то в обліковій політиці сільськогосподарських підприємств необхідно зафіксувати періодичність проведення таких розрахунків:

- відображення у проміжній фінансовій звітності сум відстрочених податкових активів чи відстрочених податкових зобов'язань, визначених на 31 грудня минулого року без їх обчислення на дату проміжної фінансової звітності;

- відображення в проміжній фінансовій звітності сум відстрочених податкових активів чи відстрочених податкових зобов'язань, визначених на дату проміжної фінансової звітності.

Таким чином, при виборі елементів облікової політики сільськогосподарських підприємств – платників податку на прибуток, що впливають на формування податкового прибутку, суттєве значення мають методичні облікові прийоми, які впливають на оцінку запасів. Тому, при веденні податкового обліку, особливого значення набувають такі елементи облікової політики, як:

- метод оцінки запасів при їх списанні;
- перелік статей виробничої собівартості;
- методика списання транспортно-заготівельних витрат;
- склад та порядок списання постійних та змінних загальновиробничих витрат;
- база розподілу загальновиробничих витрат.

Методологічне супроводження формування податкової звітності сільськогосподарських товаровиробників – платників податку на прибуток в частині формування та застосування облікової політики є перспективним напрямом наукових

досліджень, що має практичне значення.

Список літератури

1. Барановська Т.В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Тетяна Василівна Барановська. – Київ, 2005. – 234 с.
2. Податковий кодекс України. – Харків.: Видавничий будинок «ФАКТОР», 2011, - 482 с.
3. Облікова політика. Навчальний посібник / За ред. проф. Давидова Г.М. – К.: Т-во «Знання», 2008.- 423 с.

A. Savchenko

Налоговый аспект формирования и применения учетной политики сельскохозяйственными товаропроизводителями

В статье рассмотрен налоговый аспект формирования и применения учетной политики сельскохозяйственными товаропроизводителями. Доказано, что методологическое сопровождение формирования налоговой отчетности сельскохозяйственных товаропроизводителей - плательщиков налога на прибыль в части формирования и применения учетной политики является перспективным направлением научных исследований и имеет практическое значение

A. Savchenko

Tax aspects of formation and application of accounting policies agricultural producers

The article considers the tax aspect of development and application of accounting policies agricultural producers. It is shown that the formation of methodological support tax statements agricultural producers - taxable income in the formation and application of accounting policies is a promising area of research that has practical value

Одержано 12.10.12