

9. Податковий Кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755VI [Електронний ресурс]: за даними сайту ДПСУ — Режим доступу: http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=300560&catid=46733

10. Постанова КМУ від 27 грудня 2010 р. №1231 «Про затвердження Порядку списання непогашених грошових зобов'язань або податкового боргу після ліквідації платника податків, не пов'язаної з банкрутством» [Електронний ресурс]: за даними сайту Верховної Ради України — Режим ступу: <http://zakon.nau.ua/?uid=1193.1.56&title=%>

11. Постанова КМУ від 27 грудня 2010 р. №1235 «Про затвердження переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин» [Електронний ресурс]: за даними сайту Верховної Ради України — Режим ступу: <http://zakon.nau.ua/?uid=1193.1.56&title=%>

Статтю подано до редакції 06.02.12 р.

УДК 657 (477)

Я. В. Олійник, канд. екон. наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку,
ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВ З УРАХУВАННЯМ ВИМОГ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

АНОТАЦІЯ. У статті здійсненна постановка проблеми формалізації та порядку розкриття в обліковій політиці підприємств — платників податків методики і організації обліку розрахунків з бюджетом при оподаткуванні діяльності та запропоновано пропозиції щодо її вирішення шляхом урахування вимог податкового законодавства та удосконалення нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в Україні.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: облікова політика, регламентація облікової політики підприємств, Податковий кодекс, формалізація облікової політики, розпорядчий документ про облікову політику, податкові різниці.

АННОТАЦИЯ. В статье осуществлена постановка проблемы формализации и порядка раскрытия в учетной политике предприятия — налогоплательщиков методики и организации учета расчетов с бюджетом при налогообложении деятельности и предложены варианты по ее решению путем учета требований налогово-

го законодательства и совершенствования нормативно-правового обеспечения бухгалтерского учета в Украине.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: учетная политика, регламентация учетной политики предприятий, Налоговый кодекс, формализация учетной политики, распорядительный документ об учетной политике, налоговые разницы.

ANNOTATION. In this paper the problem of formalizing staged and order disclosure of accounting policies of enterprises — tax accounting methods and organization budget settlements for taxation of proposed options and to deal with it by taking into account the requirements of tax legislation and improve the regulatory framework of accounting in Ukraine.

KEYWORDS: accounting policies, regulation of accounting policy, the Tax Code, the formalization of the accounting policies, regulatory document on accounting policy, tax differences.

Постановка проблеми. Підприємства згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] можуть самостійно визначати облікову політику. Правила ведення бухгалтерського обліку, які реалізуються підприємствами для розробки облікової політики, регламентуються нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку і фінансової звітності, відповідно до яких обрання облікової політики спрямовано на формування фінансової звітності підприємства.

Облікова політика має врахувати всі аспекти господарської діяльності підприємства. Важливою частиною господарської діяльності підприємства є відносини з державою, які втілюються в процесі справляння податків. Тому принципи та методи бухгалтерського обліку, які обираються в обліковій політиці підприємства, мають враховувати вимоги податкового законодавства.

Методологічними засадами сучасного податкового законодавства, як це закріплено у Податковому кодексі України [2], стали принципи бухгалтерського обліку. В цих умовах саме облікова політика має стати інструментом, який допоможе забезпечити гармонійну ув'язку та дотримання вимог нормативно-правового законодавства бухгалтерського обліку та податкового законодавства.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. На державному рівні облікова політика регламентується кількома нормативно-правовими актами. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в

Україні» [1] регулюються питання щодо визначення сутності облікової політики, принципи послідовності застосування підприємствами обраної облікової політики; повноваження самостійного визначення підприємствами облікової політики; відповідальність за організацію бухгалтерського обліку на підприємстві. В П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [3] наведено визначення облікової політики; визначення суттєвості інформації; принцип послідовності застосування підприємствами обраної облікової політики. П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [4] регламентує підґрунтя зміни облікової політики; обставини, які не є змінами облікової політики; відображення змін облікової політики; порядок розкриття інформації у разі зміни в обліковій політиці; порядок розкриття загальної інформації про облікову політику у фінансовій звітності. Критерії та джерела формування облікової політики, оформлення прийнятої облікової політики, порядок розкриття облікової політики підприємства та її змін визначені у Листі Міністерства фінансів України «Про облікову політику» від 21.12.05 №27793 [5].

Різноманітним аспектам облікової політики в економічній літературі приділяють багато уваги. Підходи, що визначені в МСФЗ, Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні,» П(С)БО та інших нормативно-правових актах з бухгалтерського обліку і фінансової звітності знайшли подальший розвиток і суттєво поглиблені у наукових працях Ф. Бутинця, С. Голова, Ю. Кузьмінського, А. Загороднього, Л. Ловінської, М. Пушкаря, С. Свірко, П. Житнього, С. Кузнецової та ін.

На сьогодні питання гармонізації вимог нормативно-правового законодавства з бухгалтерського обліку та податкового законодавства тільки починає досліджуватися. Лише останнім часом почали здійснюватися спроби виявити шляхи їх ув'язки, тому дослідження формалізації та порядку розкриття в обліковій політиці підприємства — платника податків методики і організації обліку розрахунків з бюджетом при оподаткуванні діяльності є першочерговою теоретичною проблемою.

Постановка завдання. Головним завданням даного дослідження є спроба проаналізувати нормативно-правове забезпечення процесу формування облікової політики підприємств, порівняти головні вимоги до формування облікової політики згідно з нормативно-правового законодавства з бухгалтерського обліку

та податкового законодавства, та визначити пропозиції щодо їх гармонізації.

Виклад основного матеріалу дослідження. Податки, як інструмент економічного регулювання на рівні держави, впливають на прийняття стратегічних, тактичних і оперативних рішень підприємств-платників податків щодо вибору того чи іншого варіанта оподаткування. Як наслідок, виникає необхідність обґрунтування рішення стосовно зробленого вибору і оформлення його документально. Таке документальне закріплення обраного варіанта оподаткування складає істотну частину облікової політики підприємства.

У широкому розумінні облікова політика спрямована на складання фінансової звітності; забезпечення інформацією користувачів для контролю за дотриманням законодавства при здійсненні підприємством господарських операцій, їх доцільністю, наявністю, рухом та використанням майна і зобов'язань, матеріальних, трудових і фінансових ресурсів; надання можливості користувачам порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди та фінансові звіти різних підприємств.

Облікова політика поєднує в собі риси правового, економічного, та організаційного механізму управління, що дозволяє комплексно вирішувати проблеми ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності:

по-перше, облікова політика є керівництвом по організації і веденню обліку у межах підприємства;

по-друге, грамотно сформована облікова політика є вагомим аргументом для вирішення господарських спорів з учасниками господарських операцій, податковими, правоохоронними та іншими контролюючими органами;

по-третє, облікова політика забезпечує оптимізацію облікового процесу з метою зниження трудомісткості, підвищення якості надання інформації зацікавленим користувачам.

В процесі формування облікової політики відбувається вирішення складної задачі, покликаної врахувати все різноманіття цілей і завдань, що стоять перед підприємством в заданих умовах господарювання. Податкові відносини, що формуються між державою і підприємствами в процесі встановлення та справляння податкових платежів є складовою частиною облікової політики підприємства. Дотримання вимог податкового законодавства забезпечує гармонійну ув'язку результатів діяльності підприємства

з рішенням загальнодержавних завдань за допомогою безумовного виконання вимог податкового законодавства.

Урахування вимог податкового законодавства при обранні облікової політики спрямовано на формування даних, які відповідають потребам податкових органів та захисту інтересів держави при здійсненні діяльності суб'єктами господарювання.

Принципи бухгалтерського обліку є методологічною основою для створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що є обов'язковими для всіх підприємств. Особливістю обрання облікової політики підприємства-платника податків є те, що вона формується на перетині принципів та методів бухгалтерського обліку і податкового законодавства. Перші — утворюють її змістовну основу, другі — забезпечують практичну реалізацію, часто виступаючи при цьому у вигляді обмежуючого чинника для прийняття економічних рішень. Бухгалтерський облік спирається на базові теоретичні категорії, методологічне регулювання та нормативно-правове законодавство з бухгалтерського обліку і фінансової звітності, що обумовлює значну кількість варіантів при виборі форм його ведення та не підлягає тотальній перевірці. Податкове законодавство виконуючи фіскальну функцію з боку держави та має складну законодавчу базу, що зумовлює виявлення шляхом суцільних перевірок допущених у практичній діяльності підприємств-платників податків значної кількості помилок та накладання штрафних санкцій.

Принципи та методи бухгалтерського обліку, які обираються в обліковій політиці підприємства істотно впливають на досягнення стратегічних цілей підприємства. Саме облікова політика виступає інструментом захисту інтересів підприємств-платників податків перед податковими службами. Максимізація прибутку і мінімізація платежів до бюджету досягається вибором методів обліку таких показників, як нарахування амортизації, оцінка запасів, списання матеріалів у виробництво, формування резервів по сумнівних боргах, визначення виручки від реалізації тощо.

В Україні питання встановлення облікової політики належать до компетенції власника (власників) підприємства або іншого органу, уповноваженого управляти таким підприємством чи організацією, державним майном чи корпоративними правами держави.

Облікова політика є сукупністю принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та по-

дання фінансової звітності, тому вибір повинен проводитися тільки на підставі варіантів, запропонованих бухгалтерським законодавством. Проте при виборі можуть враховуватися різні фактори, в тому числі і податкові наслідки обраного способу.

Розкриття в обліковій політиці підприємства — платника податків методики і організації обліку розрахунків з бюджетом при оподаткуванні діяльності полягає у зазначенні методів розрахунку податків. Різні методологічні підходи до формування показників доходів і витрат при складанні фінансової звітності та при оподаткуванні зумовлюють відмінності між показниками прибутку за фінансовою і податковою звітністю.

На відміну від принципів бухгалтерського обліку щодо визнання доходів і витрат, які вимагають визнання всіх видів доходів та витрат, активів та зобов'язань за операціями за умов наявності отримання або вибуття вигід у майбутньому та їх достовірної оцінки, в податковому законодавстві визнання доходів та витрат визначається чинними законодавчими редакціями, які спрямовані на стимулювання розвитку певних видів діяльності та враховують суспільне значення витрат з метою недопущення ухилення від оподаткування та оптимізації бази оподаткування. Тому для стимулювання розвитку певних видів діяльності або операцій, доходи від них або звільняються від оподаткування, або оподатковуються за меншою ставкою, або взагалі не визнаються доходами. Відповідно, щодо сум витрат за певними видами операцій існують обмеження або заборона права їх віднесення у зменшення оподатковуваного прибутку.

В наслідок цього виникають розбіжності між критеріями визнання доходів і витрат в бухгалтерському обліку та податковому законодавстві. Різниця, яка виникає між бухгалтерським і податковим прибутками, має назву податкової різниці. Питання визначення, визнання, складу, обліку та відображення у звітності податкових різниць, відстрочених податкових активів і зобов'язань, виникли з набрання чинності Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток». Проблема їх обліку та відображення у звітності не зникла з прийняттям Податкового кодексу України, так як розбіжності між складом доходів і витрат, що враховуються при визначенні облікового і оподатковуваного прибутку залишилися.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про податкові різниці та її розкриття у фінансовій

звітності регламентується Положенням бухгалтерського обліку «Податкові різниці», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 25.01.2011 р. № 27. Наказ набирає чинності з 01.01.2013. Норми цього Положення застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами, які згідно із законодавством є платниками податку на прибуток (крім банків, бюджетних установ та суб'єктів малого підприємництва — юридичних осіб, що відповідають критеріям, визначеним п. 154.6 ст. 154 розділу III Податкового кодексу України, та застосовують порядок спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат).

Підприємства-платники податків при обранні облікової політики з метою мінімізації розбіжності між принципами бухгалтерського обліку та вимогами податкового законодавства мають виявити можливі податкові різниці ще на етапі складання розпорядчого документу. Головними аспектами, які необхідно врахувати при обранні облікової політики щодо обліку доходів і витрат для ведення обліку податку на прибуток:

по-перше, передбачити постійні податкові різниці, які виникають за:

— дивідендами, отриманими підприємством-платником податку від інших платників податку (крім нерезидентів);

— за коштами або майном, що надходять у вигляді міжнародної технічної допомоги, яка надається відповідно до чинних міжнародних договорів;

— за вартістю основних засобів, безоплатно отриманих платником податку з метою здійснення їх експлуатації у випадках, передбачених п.п. 136.1.16 п.136.1;

— за доходами від відновлення корисності та дооцінки активів;

— за сумами штрафів, пені, неустойки, нарахованими (сплаченими) за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду;

— за витратами підприємства-платника податків (крім капітальних, які підлягають амортизації) на утримання та експлуатацію таких об'єктів, що перебували на балансі та утримувалися за рахунок платника податку станом на 1 липня 1997 р., але не використовуються з метою одержання доходу: дитячих ясел або садків; гуртожитків та інших об'єктів соціальної інфраструктури;

— за витратами на утримання органів управління об'єднань платників податку, включаючи утримання материнських компаній, які є окремими юридичними особами;

— за витратами, не пов'язаними з провадженням господарської діяльності (проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку, придбання подарунків, крім благодійних внесків та пожертвувань неприбутковим організаціям).

по-друге, передбачити тимчасові податкові різниці, які виникають:

— щодо суми поворотної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному періоді, що залишаються не погашеними на кінець такого звітного податкового періоду, від осіб, які не є платниками податку на прибуток (в тому числі нерезидентів), або осіб, які згідно із ПКУ мають пільги з податку на прибуток, в тому числі право застосовувати ставки податку нижчі, ніж установлені п.151.1 ст. 151 ПКУ;

— щодо доходів, які не враховані при обчисленні доходу періодів, що передують звітному, та виявлені у звітному податковому періоді;

— щодо суми штрафів та (або) неустойки чи пені, нарахованих за рішенням сторін договору, або відповідних державних органів, суду, та які включаються до складу доходів підприємства-платника податку на прибуток за датою фактичного надходження;

— щодо суми поворотної фінансової допомоги, повернутої (її частини) платникам податку на прибуток у майбутніх звітних періодах особі, яка надала таку допомогу;

— щодо витрат на створення резерву сумнівної заборгованості.

Проте слід пам'ятати, що у разі зміни у Податковому кодексі переліку доходів і витрат, які враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, перелік податкових різниць може змінюватись.

З метою закріплення аспектів розбіжностей між принципами бухгалтерського обліку та вимогами податкового законодавства, підприємства в розпорядчому документі про облікову політику мають закріпити необхідність наведення у додатку до розпорядчого документу переліку видів постійних і тимчасових податкових різниць, що можуть мати місце на підприємстві та закріпити в розпорядчій частині наказу (розпорядження) про облікову політику додаткового роз'яснення щодо справляння податків, щоб уникнути непорозумінь з контролюючими органами.

Висновки з проведеного дослідження. Важливим аспектом господарської діяльності підприємства є відносини, що формуються між державою і підприємствами, які втілюються в процесі справляння податків. Тому принципи та методи бухгалтерського обліку, які обираються в обліковій політиці підприємства мають враховувати вимоги податкового законодавства. Методологічними засадами сучасного податкового законодавства стали принципи бухгалтерського обліку, як це закріплено у Податковому кодексі України. Саме облікова політика має стати інструментом управління підприємства, який допоможе забезпечити гармонійну ув'язку фінансового та податкового планування, дотримання вимог нормативно-правового законодавства з бухгалтерського обліку та податкового законодавства, зниження податкового тягаря для підприємства та захисту інтересів держави.

Література

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996 — XIV (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: // www.zakon.rada.gov.ua.
2. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: // www.zakon.rada.gov.ua.
3. П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 № 87, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 21.06.1999 за № 391/3684 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: // www.minfin.gov.ua.
4. П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 № 137, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 21.06.1999 за № 392/3685 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: // www.minfin.gov.ua.
5. Лист Міністерства фінансів України «Про облікову політику» від 21.12.05 №31-34000-10-5/27793 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: // www.minfin.gov.ua.
6. Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 25.01.2011 р. № 27 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: // www.minfin.gov.ua.

Статтю подано до редакції 20.02.12 р.