

Концептуальні аспекти формування податкової облікової політики підприємства

У статті розглядається питання всебічного обґрунтування форми та змісту елементів облікової політики підприємства для цілей оподаткування в контексті досягнення інформаційних, інтеграційних та регулювальних цілей користувачів даними інтегрованої обліково-інформаційної системи.

податковий облік, облікова політика для цілей оподаткування

Кардинальні зміни економічного механізму господарювання в Україні призвели до появи підприємств та організацій різних форм власності, розширення їх економічних зв'язків. Такі перетворення викликали відповідні зміни у нормативному регулюванні обліку, визначили його демократизацію та наблизили до реального економічного середовища. Поряд з застосуванням обов'язкових принципів та правил обліку для всіх, законодавством було передбачено альтернативність, варіантність вирішення певних облікових процедур, які б враховували специфіку діяльності суб'єкта господарювання. Вибір таких способів та процедур реалізується за допомогою облікової політики. Проте, слід зазначити, що на практиці питання формування облікової політики не знайшли належного місця.

Наявність різних видів обліку та звітності в Україні покликана максимально задовольнити інтереси різних груп користувачів облікової інформації, що в свою чергу визначає особливості формування облікової політики суб'єкта господарювання для різних цілей. Саме, на етапі співвідношення „користувач – облікова політика” виникає ряд проблемних питань, одним з яких є висвітлення принципів та методів підготовки інформації для потреб оподаткування. Адже, незважаючи на “консервативність” податкового обліку, його організація в частині роботи облікового апарату, методики ведення податкового обліку, податкового документообороту передбачає можливість вибору. Крім того, останнім часом спостерігається й певна лібералізація податкових норм, можливість їх альтернативного застосування платниками податків виходячи з конкретних умов діяльності. Все це нашу думку, говорить про можливість та необхідність формування облікової політики для цілей оподаткування.

Окремі питання формування та реалізації облікової політики підприємства взагалі, порядку її розкриття та внесення змін до неї знайшли відображення у працях провідних вітчизняних вчених-економістів: М.Т. Білухи [1], М.В. Кужельного і В.Г. Лінника [2], Ф.Ф. Бутинця [3], В.Г. Швеця [4], В.П. Завгороднього [5]. Разом з тим, проведений аналіз вищенаведених та інших публікацій присвячених вищезгаданому питанню [6,7,8], свідчить про відсутність досліджень щодо порядку формування облікової політики для цілей оподаткування, що на нашу думку є недоліком організації обліку на мікрорівні в сучасних умовах. Зважаючи на це, метою даної статті є викладення концептуальних рекомендацій щодо форми і змісту (методичних, організаційних, та технічних засад) облікової політики для цілей оподаткування, як ключового елементу регулювання взаємовідносин між платниками податків та державними контролюючими органами.

Створення і затвердження документу, який визначатиме методологічні, організаційні, технічні аспекти ведення податкового обліку та складання фіскальної звітності сприятиме впорядкуванню організації облікового процесу на підприємстві, забезпечуватиме цілісність системи податкового обліку, прозорість та системність організації роботи платників податків з державними контролюючими органами. Обліково-податкова політика підприємства, в цьому випадку, виступає елементом взаємозв'язку двох систем - оподаткування та бухгалтерського обліку, її формування підпорядковане певній меті, – задоволенню інформаційних запитів користувачів, інтеграції даних бухгалтерського та податкового обліку, можливості податкового планування (див. рис. 1).

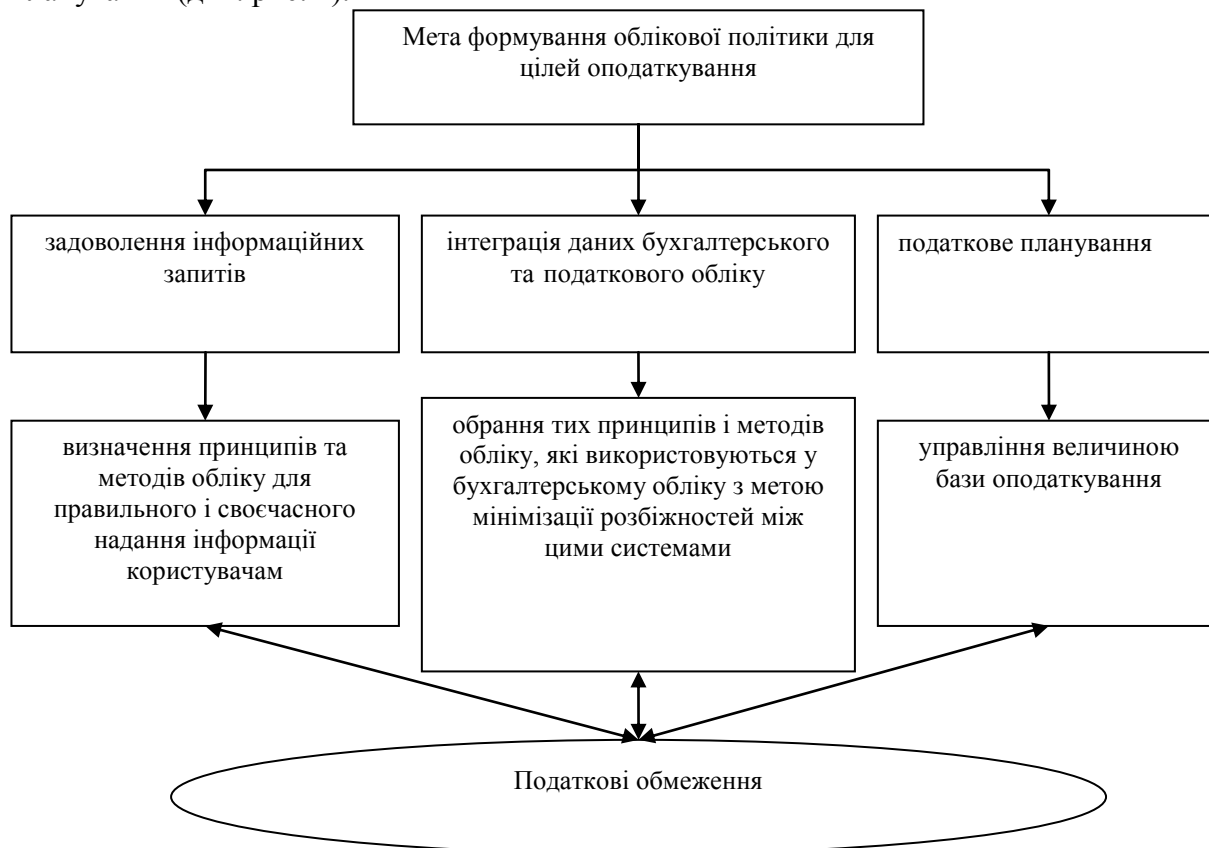


Рисунок 1 - Принципова структура облікової політики для цілей оподаткування

Крім того, альтернативність застосування методів оцінки господарських фактів, яка передбачена податковими нормами, може дозволяти в окремих випадках варіювати величиною бази оподаткування, наприклад оподатковуваного прибутку, зокрема, шляхом вибору певного методу оцінки вибуття запасів, чи методу нарахування амортизації основних фондів і нематеріальних активів. В результаті цього підприємство може впливати і на розмір податкового зобов'язання перед бюджетом, відповідно, й на рух грошових коштів.

На нашу думку, принципи та методи податкової політики підприємства повинні знайти своє відображення у певному документі, затвердженому керівником та головним бухгалтером суб'єкта підприємницької діяльності. При цьому основоположні засади формування такої інформації можуть бути відображені в такій формі:

- 1) окремого наказу про облікову політику підприємства для цілей оподаткування;
- 2) окремого розділу (підрозділу, пункту) у складі наказу про облікову політику підприємства;

3) в контексті викладення окремих елементів (активів, зобов'язань, доходів та витрат) в різних розділах наказу про облікову політику підприємства.

Всі вищезгадані варіанти мають право на існування, однак, з позиції побудови конструктивних засад взаємовідносин платників податків та контролюючих органів, найбільш повного висвітлення методологічних, організаційних, технічних аспектів ведення податкового обліку складання окремого наказу про облікову політику для потреб оподаткування вбачається найбільш доцільним.

Визначившись з формою відображення особливостей податкового обліку та складання звітності, необхідно з'ясувати структурний аспект та зміст окремих елементів облікової політики для цілей оподаткування. На наш погляд, розкриття методів та способів відображення податкової інформації, з позиції комплексності групування та системності відображення всіх об'єктів податкового обліку на підприємстві, повинно здійснюватися за такими структурними складовими: методологія, техніка та організація.

Слід зазначити, що при формуванні облікової політики для цілей оподаткування по кожному конкретному питанню ведення податкового обліку та складання звітності здійснюється вибір одного способу з декількох запропонованих, або тих що, хоча і не передбачені, але й не заборонені чинним податковим законодавством. При цьому, аксіомою є те твердження, що не потрібно до податкової політики підприємства включати норми, єдині для всіх платників податків. В обліковій політиці конкретного підприємства повинні знайти відображення лише ті організаційно-методичні аспекти податкового обліку, по яким існує альтернатива вибору, або ті, з якими необхідно визначитися самостійно. Крім того, в податковій політиці підприємства необхідно наводити нормативне підтвердження тих чи інших способів формування податкових баз, тобто вказувати норму податкового законодавства, на підставі якої обрано такий спосіб, оскільки основним користувачем такого документу виступають державні контролюючі органи.

Методологічні аспекти податкової політики є найбільш специфічними, і повинні розкривати обрані підприємством, в межах чинних нормативно-правових актів, способи визнання та відображення об'єктів обліку з метою формування податкових баз фіскальних платежів та складання податкової звітності.

В цьому розділі податкової політики повинні бути наведені основні нормативно-правові акти, які є підставою для формування баз оподаткування, ведення податкового обліку та складання звітності на підприємстві. Також необхідно визначити умови внесення змін до облікової політики для цілей оподаткування. Слід зазначити, що такі умови в жодному законодавчо-нормативному акті не визначено, однак, на нашу думку, обставинами, які вимагають, або припускають можливість зміни податкової політики підприємства (за аналогією з бухгалтерським обліком) можуть бути: по-перше, внесення змін до законодавчо-нормативних актів з питань оподаткування; по-друге, зміна статутних вимог; по-третє, зміна принципів і методів організації та ведення податкового обліку на підприємстві (лише після закінчення звітного податкового року).

При появі нових фактів господарської діяльності, які підлягають відображенню з метою оподаткування, або обставин, за яких виникає необхідність внесення змін в податкову політику, такі зміни повинні бути оформлені у вигляді доповнення до наказу про облікову політику для цілей оподаткування.

Крім цього, вищевказаний розділ податкової політики підприємства повинен містити методологічні принципи формування податкових баз по окремим фіскальним платежам. На нашу думку, виходячи з податкових реалій сьогодення, обов'язковому висвітленню в податковій політиці підприємства підлягає порядок відображення господарських операцій та розрахунково-аналітичних процедур з метою визначення

податку на прибуток та податку на додану вартість. Методологічні аспекти податкового обліку та звітності і можливі варіанти їх застосування наведено нами в табл. 1.

Таблиця 1 - Методологічні аспекти облікової політики для цілей оподаткування

	Елементи облікової політики	Варіанти їх застосування
1	Податок на прибуток	
1.1	Облік вибуття запасів	- ідентифікованої вартості відповідної одиниці запасів; - середньозваженої вартості однорідних запасів; - вартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); - нормативних затрат; - ціни продажу (виключно для запасів, що реалізуються через роздрібну торгівлю).
1.2	Облік основних фондів	
1.2.1	Класифікація основних фондів за групами	законодавчо не визначено поділ груп основних фондів на підмножини, не наведено типових представників груп.
1.2.2	Амортизація	- норми амортизації, що зазначені у Законі України „Про оподаткування прибутку підприємств”; - норми амортизації нижчі законодавчо затверджених.
1.2.3	Індексація	проводиться за рішенням платника податку.
1.3	Облік нематеріальних активів	
1.3.1	Амортизація	лінійний метод зі строком експлуатації: - 10 років; - не більше 10 років
1.3.2	Індексація	проводиться за рішенням платника податку.
1.4.	Оцінка балансової вартості валюти	- ідентифікована собівартість; - середньозважена вартість.
2	Податок на додану вартість	
2.1	Спосіб оподаткування	- звичайний; - спеціальний.
2.2	Спосіб визнання податкових зобов'язань та податкового кредиту	платники податку, які здійснюють торгівлю за готівку і обсяг оподатковуваних операцій яких протягом останнього календарного року не перевищував 7200 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян можуть обрати спосіб визнання податкових зобов'язань та податкового кредиту: - за першою подією; - касовий спосіб.

Слід зазначити, що автор не претендує на виключність та всеосяжність розглянутих методологічних аспектів оподаткування, які можуть знайти своє відображення при формуванні облікової політики підприємства для цілей оподаткування. На наш погляд, коло аспектів облікової політики може розширюватися виходячи із специфіки діяльності конкретного підприємства, при цьому, вони можуть стосуватися не лише податку на прибуток та податку на додану вартість, а й інших фіскальних платежів, які стягуються до бюджету.

Технічні аспекти облікової політики для цілей оподаткування, на думку автора, повинні розкривати обрану підприємством технологію обробки облікової інформації з метою складання фінансової звітності, і можуть містити такі елементи:

- форму податкового обліку, як спосіб реєстрації, накопичення, систематизації та узагальнення інформації з метою складання податкової звітності. Наприклад, в податковій політиці підприємства необхідно передбачити спосіб накопичення інформації з метою відображення валових доходів, валових витрат, податкової амортизації та визначення зобов'язання з податку на прибуток. В узагальненому вигляді способи формування податкового зобов'язання з податку на прибуток можна умовно поділити на: 1) бухгалтерські – передбачають використання даних рахунків, реєстрів бухгалтерського обліку; 2) податкові – передбачають паралельне накопичення інформації для потреб оподаткування в спеціально розроблених реєстрах податкового обліку чи за допомогою спеціально розробленого податкового плану рахунків; 3) комбіновані – передбачають поєднання перших двох способів обробки інформації;

- порядок організації податкового документообігу. Підприємство може вказати перелік як затверджених первинних та зведених документів, так і тих форм яких нормативно не визначено. Не стандартизовані форми розроблених підприємством самостійно документів бажано навести в додатках до наказу про облікову політику для цілей оподаткування. Підприємство також може розробляти форми внутрішньої податкової звітності, особливо, у випадку наявності значної кількості структурних підрозділів (філій, відділень). Крім того, за необхідності, можна розробити графік документообороту податкових первинних та зведених документів, таблиці-календарі складання внутрішньої та зовнішньої податкової звітності;

- порядок та строки проведення інвентаризації. Необхідно зазначити склад постійної та робочої інвентаризаційної комісії, строки проведення планових та позапланових інвентаризацій в розрізі окремих податків та платежів, структурних підрозділів тощо.

Організаційні аспекти податкової політики підприємства повинні визначати: форму організації податкового обліку (ведення податкового обліку штатним працівником або підрозділом облікової служби підприємства; користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого приватним підприємцем; ведення податкового обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою; самостійне ведення податкового обліку та складання звітності власником підприємства); відповідальність за організацію податкового обліку на підприємстві, складання первинних документів, податкових реєстрів та звітності тощо; обов'язки працівників, які ведуть податковий облік на підприємстві; документообіг та строки зберігання податкової документації; порядок взаємодії різних підрозділів (відділів) облікової служби підприємства з метою формування внутрішньої та зовнішньої звітності про фінансові платежі; порядок затвердження облікової політики для цілей оподаткування, її форму тощо.

Підсумовуючи вищесказане, слід відмітити, що розглянуті організаційні, технічні та методологічні аспекти моделювання облікової політики для цілей оподаткування в своїй сукупності повинні стати основою формування високої культури взаємовідносин платників податків та контролюючих органів, визначити напрямки системної організації податкового обліку на підприємстві. Крім того, обрання однакових методів ідентифікації об'єктів обліку для цілей фінансової та податкової звітності сприятиме інтеграції процедур бухгалтерського та податкового обліку і відповідно підвищуватиме ефективність їх здійснення на мікрорівні.

На думку автора, необхідність формування облікової політики підприємства для цілей оподаткування необхідно передбачити в новому Податковому кодексі, що, в свою

чергу, дасть можливість проведення системного контролю за формування об'єктів податкового обліку, як внутрішніми, так і зовнішніми користувачами. Лібералізація ж податкового законодавства, в бік його наближення до обліку бухгалтерського обліку, вимагатиме подальших досліджень щодо форми, змісту податкової політики підприємства.

Список літератури

1. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: 2000. – 692с.
2. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. - К.: КНЕУ. – 2001. - 334 с.
3. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку. – Житомир: Рута, 2001. – 574с.
4. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. – К.: Знання – Прес, 2003. – 444с. – (Вища освіта ХХІ століття).
5. Завгородній В.П. Бухгалтерский учет в Украине (С использ. нац. стандартов): Учеб. Пособие для студентов вузов. – 5-е изд., доп. и перераб. – К.: А.С.К., 2001. – 848с.
6. Зубко А.Б. Особливості облікової політики акціонерних товариств// Вісник технологічного університету Поділля. – Хмельницький. - Ч.2. – Том 1. – С. 117 – 119.
7. Пантелейчук Л. Формування облікової політики – важливий етап роботи підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – №9. – С. 3-11.
8. Партин Г.О., Загородній А.Г. Облікова політика та її вплив на фінансові результати діяльності підприємства //Фінанси підприємств. – 2001. - № 1. – С. 54-60.

Рассмотрены вопросы всестороннего обоснования формы и содержания элементов учетной политики для целей налогообложения в контексте достижения информационных, интеграционных и регуляторных целей пользователей данными интегрированной учетно-информационной системы.

Questions of an all-round substantiation of the form and the contents of elements of accounting policies for the purposes of the taxation in a context of achievement information, integration and regulation the purposes of users are considered by the data of the integrated accounting - information system.