

## МОДЕЛЮВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ДЛЯ ЦІЛЕЙ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ

### MODELLING OF THE ACCOUNTING POLICY FOR THE AIMS OF PROFIT TAXATION

УДК 657.1

**Шевчук С.В.**

к.е.н., доцент кафедри обліку та економічного аналізу  
Національний університет кораблебудування

**Зайцева А.Д.**

магістр  
Національний університет кораблебудування

*У статті розглянуто способи формування облікової політики для оптимізації величини податків. Окреслено завдання облікової політики для цілей оподаткування, які полягають у розкритті методів та процедур: інформаційного забезпечення зацікавлених користувачів, інтеграції процедур формування інформації для цілей фінансової та податкової звітності, оптимізації податків. Виділено елементи облікової політики, які дають змогу впливати на величину об'єкта оподаткування податком на прибуток.*

**Ключові слова:** облікова політика, податок на прибуток, прибуток, фінансові результати.

*В статье рассмотрены способы формирования учетной политики в целях оптимизации величины налогов. Определены задачи учетной политики для целей налогообложения, которые заключаются в раскрытии методов и процедур: информационного обе-*

*спечения заинтересованных пользователей, интеграции процедур формирования информации для целей финансовой и налоговой отчетности, оптимизации налогов. Выделены элементы учетной политики, которые позволяют влиять на величину объекта налогообложения налогом на прибыль.*

**Ключевые слова:** учетная политика, налог на прибыль, прибыль, финансовые результаты.

*Possible ways of forming an accounting policy in order to optimize taxes are considered. Tasks of the accounting policy for taxation purposes are disclosed: information provision of interested users, integration procedures for the purposes of financial and tax reporting, tax optimization. Elements of accounting policy, which allow influencing the size of the object of taxation of profit tax, are selected.*

**Key words:** accounting policy, tax profit, profit, financial results.

**Постановка проблеми.** Бухгалтерський облік являє собою нормативно-правову систему, що характеризується значною імперативністю облікових процедур, особливо це простежується у сфері регулювання адміністрування податків. Особливий інтерес із боку держави пояснюється тим, що бухгалтерський облік є єдиною методично обґрунтованою та практично апробованою протягом сторічч системною, яка здатна акумулювати та надавати інформацію про різні аспекти діяльності підприємства зацікавленим користувачам, а отже, виступати інформаційним базисом для розрахунку податків та зборів. У таких умовах облікова політика виступає як об'єктом контролю держави за правильністю обчислення податків, так й інструментом моделювання розміру податків із боку підприємства.

#### **Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

Питання формування та реалізації облікової політики підприємства, порядку розкриття її елементів та внесення змін до неї знайшли відображення у працях П.Є. Житного [1], В.А. Кулик [2], М.С. Пушкаря [3], Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда [4] та ін. Податкові аспекти формування облікової політики розглядалися у працях С.Л. Берези [5], С. Питель [6], Г.А. Ямборко [7] та ін. Разом із тим у науково-практичній літературі недостатньо обґрунтовано способи моделювання, об'єкти та елементи, порядок застосування облікової політики для цілей оподаткування.

**Постановка завдання.** Метою статті є обґрунтування теоретичних та прикладних положень моделювання облікової політики підприємства в

контексті обчислення податку на прибуток залежно від поставлених менеджментом підприємницьких структур цілей.

#### **Виклад основного матеріалу дослідження.**

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [8]. Таке визначення є обмеженим, облікова політика повинна мати системний характер, «каждый учетный прием должен быть сопоставлен с целями политики данной фирмы, а средством ее достижения может быть только координация интересов людей» [9, с. 396]. Формування облікової політики має бути спрямоване на забезпечення інтересів користувачів як фінансової, так і інших форм звітності, зокрема податкової.

Можливість вибору різних варіантів облікової політики залежно від поставлених користувачами інформації цілей призвела до появи в економічній літературі поняття «креативний облік». На думку М.С. Пушкаря, це творчий облік, який вимагає від облікових працівників організації фактів і правил їх групування виходячи з інтересів менеджменту з метою отримання знань про нові об'єкти спостереження [10, с. 90]. Водночас С.Ф. Голов під креативним обліком розуміє певний акт обману, який полягає у формальному застосуванні або цілеспрямованому виборі методів і принципів бухгалтерського обліку для забезпечення показників фінансової звітності, які відповідають цілям окремих осіб, але вводять в оману широке коло корис-

тувачів [11, с. 33]. С.Ф. Легенчук у своєму дослідженні виділяє як «умовно-креативний» облік, що пов'язаний із дотриманням чинного законодавства та принципів бухгалтерського обліку, так і агресивний облік, що є наслідком порушення законодавства [12]. Таким чином, креативний облік є засобом досягнення цілей шляхом підготовки та надання інформації у «виграшному» для зацікавленої сторони вигляді.

Процес взаємовідносин суб'єктів у сфері адміністрування податків завжди має антагоністичний характер: держава хоче зібрати більше податків, підприємці – менше їх сплатити. Отже, логічним є бажання останніх оптимізувати величину податкових витрат, що може бути здійснене за допомогою облікової політики як законним шляхом, так і з порушенням норм законодавства, які встановлено як елемент захисту державних інтересів (рис. 1).

Способи застосування облікової політики з порушенням законодавства за наявності умисних дій можна поділити на помилки та шахрайські дії. Помилки є ненавмисними діями, що зумовлені незнанням та застосуванням норм законодавства, неухважністю виконавців під час здійснення облікових процедур. На відміну від помилок шахрайство є навмисною дією, яка полягає у невірному трактуванні законодавчих норм, їх маніпулюванні, уявленні господарських операцій для отримання економічних вигід.

Вибір методів та процедур ведення бухгалтерського обліку є частиною загальної стратегії формування власником облікової політики підприємства, що може бути окреслена такими завданнями (табл. 1).

Одночасне виконання всіх завдань не завжди є можливим. Як справедливо відзначав Я.В. Соколов, «бухгалтера с той или иной успешностью решали три задачи: 1) сделать учет максимально информативным и точным; 2) добиться его простоты и дешевизны; 3) получить своевременную информацию о фактах хозяйственной деятельности. Однако эти задачи в значительной мере взаимоисключают друг друга...» [9, с. 7]. Так, застосування одних і тих же методів відображення господарських операцій для цілей фінансової звітності та оподаткування не завжди буде гарантувати мінімальну величину податку на прибуток.

Облікова політика для цілей оподаткування повинна відображати вибрані підприємством варіанти облікового відображення активів, зобов'язань, доходів, витрат із метою обчислення податку на прибуток. Елементами облікової політики виступають методи визнання та оцінки об'єктів, щодо яких існує альтернатива вибору та які впливають на процедури обчислення податку. Набір таких елементів відрізнятиметься залежно від способу обчислення податку на прибуток (табл. 2).

Відповідно до Податкового кодексу України, об'єкт оподаткування податком на прибуток – це

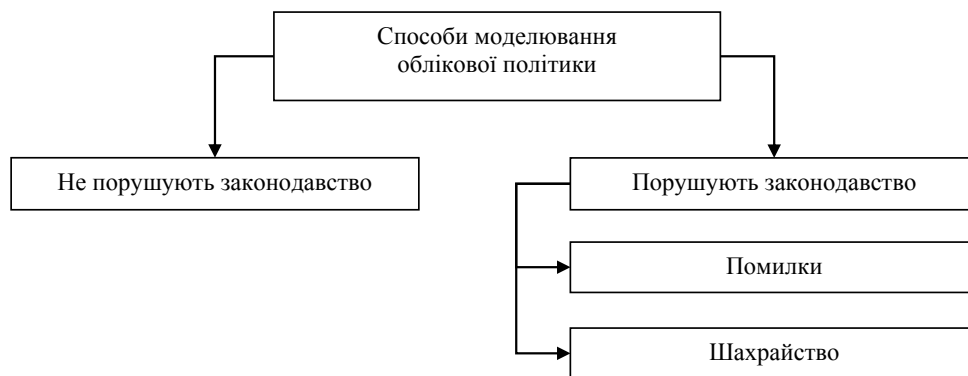


Рис. 1. Способи моделювання облікової політики з метою оптимізації податків

Таблиця 1

**Характеристика змісту облікової політики для цілей оподаткування залежно від її завдань**

Завдання облікової політики для цілей оподаткування	Характеристика змісту облікової політики щодо формування інформації для визначення податку на прибуток
Інформативність	Висвітлення методів та процедур обліку для надання своєчасної та доречної інформації користувачам.
Економічність обліку	Вибір єдиних методів та процедур формування інформації для цілей фінансової звітності та оподаткування.
Оптимізація податків	Вибір методів та процедур, які дають змогу зменшити або збільшити витрати зі сплати податку.

**Елементи облікової, які дають змогу зменшити  
величину об'єкта оподаткування податком на прибуток**

Елементи облікової політики	Об'єкт оподаткування податку на прибуток	
	фінансовий результат	фінансовий результат скоригований на суму різниць відповідно до ПКУ
Первісна вартість активів	+	+
Визначення чистої вартості реалізації запасів	+	+
Оцінка вибуття запасів	+	+
Метод амортизації необоротних активів	+	+
Строк використання необоротних активів	+	+
Створення резерву для виплат працівникам	+	+
Створення інших резервів та забезпечень	+	
Переоцінка необоротних активів	+	
Методи оцінки ступеня завершеності операції з надання послуг	+	

прибуток, який визначається шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності, на різниці, які встановлено нормами Податкового кодексу України. Платники податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період, не перевищує 20 млн. грн., об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на суму різниць [13].

Зменшення витрат зі сплати податку на прибуток можна досягти не лише за допомогою вибору методів визнання та оцінки господарських операцій, а й шляхом відстрочення у часі терміну сплати податкового зобов'язання. Як відомо з теорії грошей, цінність грошей, отриманих сьогодні, вище, ніж вартість тих же грошей, які будуть отримані в майбутньому. Тому економічно вигідним є перенесення платежів із податку на прибуток на наступні періоди, їх відстрочення, оскільки заощадженні кошти можуть бути інвестовані в основний та оборотний капітал, фінансові інвестиції.

Під час визначення первісної вартості необоротних активів, запасів в окремих випадках застосовується оцінка за справедливою вартістю (безоплатне отримання, внесення до статутного капіталу, обмін подібними та неподібними активами). При цьому порядок визначення справедливої вартості нормативно чітко не визначений, що дає змогу використовувати професійні судження бухгалтерів та інших фахівців, які можуть бути спрямовані на завищення вартості активів, а в подальшому під час списання витрат. Може також здійснюватися встановлення справедливої вартості для віднесення таких активів малоцінних необоротних активів із подальшим перенесенням. Уцінка запасів на дату балансу дає змогу списати частину їхньої вартості на витрати незалежно від фактичного використання.

Вплив методів оцінки вибуття запасів на об'єкт оподаткування податком на прибуток може за різних умов відрізнятися. Однак уважається, що застосування методу ФІФО завищує фінансові результати, адже під час його застосування занижується собівартість унаслідок списання запасів за нижчими «першими» цінами.

Методи зменшення залишкової вартості дають змогу списати більшу частину вартості необоротних активів та зменшити об'єкт оподаткування податком на прибуток в перші періоди їх використання. Під час вибору методу амортизації малоцінних необоротних активів слід вибирати списання 100% їхньої вартості в періоді, на який припадає початок їх корисного використання. Строки корисного використання необхідно вибирати мінімально допустимі з урахуванням норм Податкового кодексу України.

Для підприємств, які не використовують під час визначення об'єкта оподаткування коригування фінансового результату до оподаткування на суму різниць, перелік елементів облікової політики може бути розширено шляхом застосування положень щодо переоцінки необоротних активів, нарахування резервів та забезпечень.

Водночас застосування облікової політики для оптимізації витрат зі сплати податку на прибуток може здійснюватися з порушенням прийнятих принципів та методів відображення господарських фактів, законодавства у сфері бухгалтерського обліку та оподаткування. Типові порушення, які можуть виникати під час формування інформації про фінансові результати для цілей оподаткування, можуть бути пов'язані з: неправильними критеріями визнання активів; неправильним віднесенням основних засобів до відповідної групи; невизнанням доходів за операціями, які потребують такого визнання за їх економічною суттю; завищенням витрат звітного періоду шляхом їх неправильної оцінки, відображення витрат за операціями, за

якими не відбулося зменшення активів, збільшення зобов'язань, або ж які взагалі не було здійснено. Наявність таких порушень може бути викликана як помилками, так і свідомими шахрайськими діями менеджменту підприємницьких структур.

**Висновки з проведеного дослідження.** Залежність системи оподаткування від методичного інструментарію бухгалтерського обліку вимагає від підприємств виражено здійснювати формування облікової політики для цілей оподаткування. Моделювання різних варіантів облікової політики для цілей оподаткування покликане забезпечити виконання низки завдань, серед яких: надання своєчасної та доречної інформації, уніфікація облікових процедур для різних цілей, оптимізація величини податків. У статті запропоновано класифікацію способів моделювання облікової політики для цілей оподаткування, конкретизовано її елементи.

Важливими в теоретичному та практичному питаннях є подальше дослідження способів оцінки впливу окремих елементів облікової політики на показники фінансової та податкової звітності, розроблення методичних рекомендацій щодо формування облікової політики для цілей оподаткування.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Житний П. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства. Бухгалтерський облік і аудит. 2006. № 3. С. 3–10.
2. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. 373 с.
3. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Теорія і практика формування облікової політики: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2010. 260 с.
4. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета; пер. с англ. под ред. проф. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1997. 576 с.
5. Береза С.Л. Облікова політика в системі податкового обліку як елемент оптимізації оподаткування. Вісник ЖДТУ. 2007. № 2 (40). С. 6–14.
6. Питель С. Облікова політика як інструмент податкового планування. Економічний аналіз. 2010. Вип. 6. С. 138–140.
7. Ямборко Г.А. Вплив облікової політики на фінансовий результат і оподатковуваний прибуток підприємства. Бухгалтерський облік і аудит. 2001. С. 23–28.
8. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» станом на 1 січня 2013 р. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
9. Соколов Я.В. Бухгалтерський учет: от истоков до наших дней: учеб. пособ. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.
10. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): монографія. Тернопіль: Карт-Бланш, 2006. 334 с.
11. Голов С. Креативний облік – загроза професії та суспільству. Бухгалтерський облік і аудит. 2011. № 1. С. 31–42.

12. Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки: монографія. Житомир, 2010. 652 с.

13. Податковий кодекс України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

#### REFERENCES:

1. Zhytnyi P. (2006) Orhanizatsiino-metodolohichni zasady formuvannia oblikovoi polityky pidpriemstva [Organizational and methodological principles of formation of enterprise accounting policy]. Bukhhalterskyi oblik i audit [Accounting and audit]. Vol.3. pp. 3-10.
2. Kulyk V.A. (2014) Oblikova polityka pidpriemstva: nabutyi dosvid ta perspektyvy rozvytku: monohrafiia [Accounting policy of the enterprise: acquired experience and development prospects: Monograph]. Poltava: RVV PUET. 373 p. (in Ukrainian).
3. Pushkar M.S. (2010) Teoriia i praktyka formuvannia oblikovoi polityky: monohrafiia [Theory and practice of accounting policy formation]. Ternopil: Kart-blansh, 2010. 260 p. (in Ukrainian).
4. Hendriksen Je.S., Van Breda M.F. Teoriya buhgalterskogo ucheta (1997) Teoriya bukhgalterskoho ucheta [Theory of accounting]. Moskva: Fynansy y statystyka. 576 p. (in Russian).
5. Bereza S.L. (2007) Oblikova polityka v systemi podatkovoho obliku yak element optymizatsii opodatkovannia [Accounting policy in the tax accounting system as an element of tax optimization]. Zhytomyr: Visnyk ZhDTU. Vol.2 (40). pp. 6-14.
6. Pytel' S. (2010) Oblikova polityka jak instrument podatkovogo planuvannja [Accounting policy as tool of tax planning]. Ekonomichnyj analiz [Economic analysis]. Vol.6. p.p. 138-140.
7. Iamborko G.A. (2001) Vplyv oblikovoi' polityky na finansovyj rezul'tat i opodatkovuvanyi prybutok pidpriemstva [The effect of accounting policies on the financial result and the taxable profit of the enterprise]. Buhgalters'kyi oblik i audit [Accounting and audit]. p.p. 23-28.
8. Zakon Ukrainy "Pro buhgalters'kyi oblik ta finansovu zvitnist' v Ukraini" [Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine"]. Available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
9. Sokolov Ja.V. (1996) Buhgalterskyi uchet: ot ystokov do nashyh dnei [Accounting: from the sources to our day]. Moskva: Audyт, ІuNYTY. 638 p.
10. Pushkar M.S. (2006) Kreatyvnyi oblik (stvoren-nja informacii' dlia menedzheriv): Monografiia [Creative accounting (creation of information for managers): Monograph]. Ternopil', Kart-Blansh.334 p.
11. Golov S. (2011) Kreatyvnyi oblik – zagroza profesii' ta suspil'stvu [Creative accounting – a threat to the profession and society]. Buhgalters'kyi oblik i audit [Accounting and audit]. Vol.1. p.p. 31–42.
12. Legenchuk S.F. (2010) Teoriia i metodologii buhgalters'kogo obliku v umovah postindustrial'noi' ekonomiky: monografiia [Theory and methodology of accounting in a post-industrial economy: monograph]. Zhytomyr. 652 p.
13. Podatkovii kodeks Ukraini [Tax Code of Ukraine]. Available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

**Shevchuk S.V.**Candidate of Economic Sciences,  
Senior Lecturer at Department of Accounting  
and Economic Analysis

Admiral Makarov National University of Shipbuilding

**Zaitseva A.D.**

Graduate Student

Admiral Makarov National University of Shipbuilding

## MODELLING OF THE ACCOUNTING POLICY FOR THE AIMS OF PROFIT TAXATION

The accounting and taxation systems are in the process of continuous interaction and information exchange. The process of preparing the reporting information for different groups of users, informing them about the methods and principles of accounting for business transactions requires the disclosure of accounting policies.

Different motivation in the process of administering taxes by the state and business structures leads to the fact that the latter are looking for ways to reduce tax costs by choosing accounting policies and elements of creative accounting, which do not always correspond to the rules of the current legislation.

Simulation of various options for accounting policy for tax purposes is intended to solve tasks: to provide timely and relevant information to interested groups of users; unification of accounting procedures for displaying information for the preparation of financial and tax reporting; optimization of the size of taxes.

Tax optimization of expenses for payment of income tax is carried out by means of a choice of methods of recognition and valuation of economic operations, which allow reducing the object of taxation and by transferring the period of payment of tax for future reporting periods.

In practice, the accounting policy for tax purposes can be applied in violation of accounting and taxation legislation. Typical violations are: incorrect application of recognition criteria for assets; incorrect assignment of fixed assets to the appropriate group; no recognition of income from operations that require such recognition on the basis of their economic substance; overstatement of expenses of the reporting period by their improper estimation, reflection of expenses for operations, for which there was no decrease in assets, increase in liabilities, and that were not carried out. The presence of such violations can be caused both by mistakes and falsification by the management of business structures.

Using elements of creative accounting, taxpayer management should compare the benefits of such actions with the risks of financial sanctions.