

ОСОБЛИВОСТІ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ЗАПАСІВ

Прищепя А.Д., здобувач вищої освіти*,
Державний біотехнологічний університет, м. Харків, Україна

Загальновідомо, що платники податку на прибуток повинні вести податковий облік, у тому числі податковий облік запасів. І хоча такий облік ведеться за загальними правилами бухгалтерського обліку та згідно з обліковою політикою підприємства, проте слід враховувати деякі обмеження, що випливають з вимог Податкового кодексу України.

Незважаючи на те, що останні зміни до ПКУ зближують податковий облік з бухгалтерським, повністю це зробити не вдалося. Досі є чимало розбіжностей між вимогами ПКУ та альтернативними варіантами, які надають національні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку й звітності. Тому з метою оподаткування не достатньо просто взяти інформацію з бухгалтерських рахунків (облікових реєстрів). У цілому можна виділити такі ключові питання, які потребують взаємоузгодження в податковому та бухгалтерському обліку запасів: визначення запасів; надходження запасів; облік ПДВ; вибуття запасів.

З метою бухгалтерського обліку використовується визначення, що міститься у НП(С)БО 9 «Запаси»: запаси – це активи, які утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством [1]. Тобто, запаси призначені для продажу, для виробництва продукції та управління підприємством або перебувають у виробництві. Для цілей бухгалтерського обліку запаси включають: сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби; незавершене виробництво; готову продукцію; малоцінні та швидкозношувані предмети; поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за НП(С)БО 9, а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання.

* Науковий керівник – доктор економічних наук, професор Т.Г. Маренич

Аналогічний зміст має визначення запасів у МСБО 2 «Запаси»: запаси – це активи, які:

- а) утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу;
- б) перебувають у процесі виробництва для такого продажу або
- в) існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг [2].

Як свідчить пп. 14.1.244 ПКУ з метою податкового обліку всі запаси вважаються товарами [3]. «Податкове» визначення товарів досить широке і включає всі види запасів, наведені у НП(С)БО 9.

Надходити запаси на підприємство можуть різними способами: купівля за кошти, купівля внаслідок обміну, надходження у рахунок статутного та іншого капіталу, безоплатне надходження. Залежно від способу надходження запасів змінюється й податковий облік запасів.

Собівартість придбаних запасів визначається однаково як у податковому, так і в бухгалтерському обліку. При цьому у податковому обліку немає собівартості придбання, а є собівартість реалізації, яку визначають не у момент придбання, а у момент реалізації. Відповідно до п. 138.6 ПКУ «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 це собівартість, в яку вони обійшлися при їх придбанні. Цю вартість потім і списують на витрати. Зазвичай собівартість купівельних запасів під час їх списання на витрати або під час продажу в бухгалтерському обліку відповідає їхній собівартості у податковому. Але якщо до витрат на доставку запасів на підприємство включаються витрати на відрядження працівників, фінансування їхніх особистих потреб (харчування, питна вода тощо) й інші подібні витрати, то треба враховувати, що деякі витрати не дозволяється відображати у податковому обліку, на відповідну суму виникає податкова різниця.

У цілому структура статей собівартості виготовлених та реалізованих запасів у податковому та бухгалтерському обліку не має істотних розбіжностей.

Відносно ПДВ, то суми ПДВ, сплачені у складі ціни запасів під час їх купівлі, не включаються до складу витрат підприємства – платника податку на прибуток і ПДВ. Це означає, що собівартість запасів при їх оприбуткуванні, обліку та вибутті не включає в себе суми

ПДВ. Ті ж підприємства, які не є платниками ПДВ, навпаки – суму ПДВ включають до собівартості запасів під час їх обліку (абз. 2 пп. 139.1.6 ПКУ).

Якщо підприємство (платник податку на прибуток і ПДВ) одночасно продає запаси, які оподатковуються ПДВ за ставкою 20 %, 0% та які звільнені від обкладення ПДВ або не є об'єктом обкладення цим податком, йому потрібно окремо визначати суму «вхідного» ПДВ, що припадає на звільнені або неоподатковувані операції. Ця сума ПДВ включається до собівартості проданих запасів так само, як у неплатників ПДВ (абз. 3 пп. 139.1.6 ПКУ) [4].

У процесі господарської діяльності запаси перетворюються на інші активи або споживаються для поточних потреб підприємства (тобто витрачаються у процесі виробництва чи для інших потреб). У процесі виробництва сировина, матеріали, паливо й інші переробляються на готову продукцію. Це відображається у бухгалтерському обліку проведенням: Д-т 23, К-т 20, 22. Якщо на кінець звітного періоду процес виробництва продукції, виконання робіт або надання послуг не завершено, то у цьому разі буде дебетове сальдо на рахунку 23 в сумі незавершеного виробництва. Також запаси споживаються для забезпечення потреб управління підприємством, збуту продукції (робіт, послуг) та іншої операційної діяльності.

Важливим питанням вибору елементів облікової політики підприємства є визначення собівартості запасів при їх вибутті. З метою бухгалтерського обліку в НП(С)БО 9 запропоновано такі методи оцінки запасів при вибутті: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів, середньозваженої собівартості, собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО), нормативних затрат та ціни продажу. Такі самі методи обліку вибуття запасів передбачено і в МСБО 2.

У податковому обліку згідно з пп. 14.1.228 ПКУ 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 положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що застосовуються у частині, яка не суперечить положенням розділу III ПКУ. З цього можна зробити висновок, що ПКУ не вимагає ідентичності податкового та бухгалтерського обліку конкретних запасів на конкретному підприємстві. Потрібно лише, щоб собівартість була визначена «відповідно до положень» бухгалтерського обліку (а не за фактичними даними бухгалтерського обліку, в частині, що не суперечить положенням ПКУ). Тобто Податковий кодекс України

прямим текстом не вимагає, аби платники податків одночасно обирали однакові альтернативи для податкового та бухгалтерського обліку собівартості реалізованих запасів і визначали собівартість у податковому обліку на підставі фактичних даних бухгалтерського обліку [4].

Проте необхідно враховувати вплив методів оцінки вибуття запасів на величину одержуваного прибутку. Наприклад, у випадку використання методу ФІФО якщо ціни зростають, то з метою податкового обліку така формула може бути не дуже вигідною, адже вона забезпечує найвищий показник прибутку в найближчих звітних періодах. Така ситуація вимагає вести фактично два окремі обліки запасів – податковий та бухгалтерський. Метод середньозваженої вартості дозволить стабілізувати податкові платежі за рахунок списання запасів за середніми цінами. Як свідчить практика, більшість підприємств не ускладнюють собі життя подвійним обліком та вибирають однакові підходи до оцінки запасів для цілей оподаткування, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Вибувають запаси з підприємства ще шляхом продажу, списання, безоплатної передачі, передачі до статутного капіталу інших підприємств тощо. У бухгалтерському обліку дохід від продажу товарів, готової продукції, результатів робіт та надання послуг обліковується на рахунок 70 «Доходи від реалізації», а дохід від продажу всіх інших запасів – на субрахунок 712 у складі інших операційних доходів. Одночасно з визнанням доходу від продажу запасів списується їхня собівартість на рахунок 90 та субрахунок 943 відповідно, тобто визнаються витрати. Слід зауважити, що принцип відповідності доходів і витрат запроваджено і в податковому обліку.

Отже, існує ряд розбіжностей щодо обліку запасів між вимогами ПКУ і НП(С)БО. Підприємства, які є платниками податку на прибуток та ПДВ, мають враховувати ці особливості та передбачати відповідні елементи та вибір альтернатив у наказі про облікову політику.

Бібліографічний список:

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. Редакція від 01.01.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення: 01.04.2023).
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text (дата звернення: 01.04.2023).

3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Редакція від 01.04.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 01.04.2023).

4. Єгорова Юлія. Податковий облік товарів та виробничих запасів. *Дебет-Кредит*. 2012. № 23. URL: <https://online.dtkr.ua/2012/23/51603> (дата звернення: 01.04.2023).

УДК: 633.1:339.13

АНАЛІЗ ЕКСПОРТНОГО ПОТЕНЦІАЛУ РИНКУ ЗЕРНА В УКРАЇНІ ПІД ЧАС ВІЙНИ

Ращевська Н.В., здобувачка вищої освіти*,
Державний біотехнологічний університет, м. Харків, Україна

Україна є однією з найважливіших світових виробників зерна та однією із ключових країн – експортерів на зовнішній ринок безпосередньо таких зернових культур, як пшениця, кукурудза та ячмінь, їх виробництво всередині країни значно перевищує внутрішнє споживання.

Багато років український агропромисловий комплекс до повномасштабного вторгнення на території нашої країни займав ведучі позиції серед експортерів світу. Тому, події 2022 року стали справжнім випробуванням для аграріїв.

Найбільші втрати понесли ті, хто саме вирощували зерно. Адже, по-перше, це найбільша сфера по кількості виробників, а, по-друге, саме на них вплинуло значне зростання цін на логістику. І вже на самому піку логістика стала дорожче, аніж саме зерно – чого не повинно бути взагалі.

На жаль, через воєнний стан в Україні посівну довелося проводити в тяжких умовах. Навіть фермери, які розвивали свої підприємства на територіях, що були окуповані загарбниками, планували починати польові роботи [3].

Почалася посівна на початку березня 2022 року тільки в 20 областях України. Виникало багато питань: від того де знайти насіння до, безпосередньо, робочої сили, яка в країні значно зменшилася, адже дехто встиг виїхати за кордон, дехто пішов на лінію фронту, аби стояти на захисті нашої Батьківщини.

* Науковий керівник – кандидат економічних наук, доцент В.В. Ярова