

ЗВИЧАЙНА ЦІНА У ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ З МЕТОЮ ОПОДАТКУВАННЯ: ЗАГАЛЬНІ АСПЕКТИ ЗАСТОСУВАННЯ

Розглянуто основні аспекти застосування звичайної ціни для визначення таких облікових категорій як доходи, витрати, податкові зобов'язання, податковий кредит. Критично проаналізовано встановлені податковим законодавством методи визначення звичайної ціни, напрацьовано пропозиції щодо внесення змін в чинне законодавство з метою уникнення категорійної плутаними та уникнення ситуацій, за яких чинні норми не відповідають принципу визначеності правового регулювання.

Ключові слова: звичайна ціна, ринкова ціна, справедлива вартість, облік розрахунків за податком на додану вартість, облік розрахунків за податком на прибуток

Polianska O.

REGULAR PRICE IN ACCOUNTING AND REPORTING FOR TAX PURPOSES: GENERAL ASPECTS OF APPLICATION

The main aspects of the regular price application for the determination of such accounting categories as income, expenses, tax liabilities and tax credit are examined. The methods of the regular price determination established by the tax legislation are critically reviewed. In order to avoid the categorical confusion and situations in which the existing rules do not comply with the principles of certainty of legal regulation the proposals of amendments to the existing legislation are worked out.

Keywords: regular price, market price, fair value, the payments of the value-added tax, the payments of income taxes

1. Вступ

Однією з найважливіших складових сучасної економічної політики України є реформування системи оподаткування. Постійні зміни законодавства, спрямовані на удосконалення вітчизняних податкових механізмів, зумовлюють необхідність нового осмислення низки категорій податкового законодавства, що безпосередньо впливають на ведення обліку з метою оподаткування та формування основних показників податкової звітності. Такою категорією є звичайна ціна. У зв'язку з неврегульованістю питань щодо застосування та визначення звичайних цін в практичній діяльності вітчизняних підприємств у вітчизняному законодавстві, ці проблеми підлягають дослідженню та потребують рекомендацій щодо вирішення.

Дослідження теоретичних і практичних аспектів обліку і звітності в системі оподаткування висвітлено у працях Ф. Ф. Бутинця, О. В. Будько [8], П. М. Гарасим [9], В. П. Завгороднього, М. В. Кузьмського, Г. І. Купалова [12], Я. Д. Крупки, Ю. А. Кузьмінського, П. О. Куцика, М. Р. Лучка, О. І. Малишкіна, Є. В. Мниха, М. С. Онуфрик [11], Л. М. Очеретко [5], Т. Ф. Плахтій [10], М. С. Пушкаря, Н. М. Ткаченко [6] та ін. Незважаючи на значні здобутки у дослідженні вказаних проблем, ряд питань потребують уточнення. Проведені дослідження показали, що положення чинних нормативно-правових актів в Україні не тільки не узгоджені, але й суперечать один одному. Крім того, відсутні методичні розробки, які б дозволили застосовувати звичайні ціни

для таких облікових категорій, як витрати, доходи, податкові зобов'язання, податковий кредит.

Результати проведених дослідження нормативно-правових актів, юридичної, економічної наукової літератури, а також практичної діяльності вітчизняних підприємств показали, що сьогодні існує декілька основних типів проблем, які виникають в обліку при визначенні звичайної ціни: юридичні, методичні та організаційно-практичні. Отже, необхідно звернути увагу на дослідження проблематики застосування звичайних цін в обліку і звітності з метою оподаткування.

Мета статті – уточнення понятійно-категорійного апарату в частині визначення доцільності вживання терміну “звичайна ціна”, а також критичному аналізу методів визначення звичайної ціни та пропозицій щодо внесення змін в чинні законодавчі акти з метою забезпечення прозорості й об'єктивності облікової інформації в системі оподаткування в умовах фінансово-економічної кризи в Україні.

2. Аналіз понятійно-категорійного апарату в частині понять звичайна ціна, ринкова ціна, справедлива вартість

Складовою системи обліку і звітності в оподаткуванні є звичайна ціна. Відповідно до пп. 14.1.71 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), звичайна ціна – це ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено ПКУ [1]. При цьому, якщо не доведено

зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін.

Слід зазначити, що ринкова ціна – вартість, за якою товари (роботи, послуги) передаються іншому власнику за умови, що продавець бажає передати такі товари (роботи, послуги), а покупець бажає їх отримати на добровільній основі, обидві сторони є взаємно незалежними юридично та фактично, володіють достатньою інформацією про такі товари (роботи, послуги), а також ціни, які склалися на ринку ідентичних (а за їх відсутності – однорідних) товарів (робіт, послуг) у порівнянних економічних

сторонами угоди. Але це припущення діє до моменту, коли не доведено протилежне. При цьому, варто зазначити, що в нормативних документах відсутній механізм доведення факту:

договірна ціна = звичайна ціна = ринкова ціна.

Особливої актуальності визначення звичайної ціни набуває у певних господарських ситуаціях. Проведений аналіз чинного податкового законодавства дозволив виокремити випадки застосування звичайної ціни в обліку і звітності з метою оподаткування (рис. 1).

Таблиця 1

Основні методи визначення звичайної ціни

Метод визначення звичайної ціни	Характеристика та принципи застосування
Порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу)	За цим методом використовується ціна, яка визначається за ціною на ідентичні (а за їх відсутності – однорідні) товари, що реалізуються (придбаваються), не пов'язаній з продавцем (покупцем) особою за звичайних умов діяльності
Ціни перепродажу	За цим методом використовується договірна ціна товарів, визначена під час подальшого продажу таких товарів (робіт, послуг) покупцем третій особі, за вирахуванням відповідної націнки та витрат, пов'язаних зі збутом
“Витрати плюс”	За цим методом використовується ціна, що складається із собівартості готової продукції (товарів, робіт, послуг), яку визначає продавець, і відповідної націнки, звичайної для відповідного виду діяльності за співставних умов
Розподілення прибутку	Відповідно до цього методу, визначається прибуток від операції, який повинен бути розподілений між її учасниками. Такий прибуток розподіляється на економічно обгрунтованій основі, що наближує цей розподіл до розподілу прибутку, який отримали б учасники операції, якби були непов'язаними особами
Чистого прибутку	Цей метод ґрунтується на порівнянні показників рентабельності операції, які розраховуються на підставі відповідної бази (такої, як витрати, обсяг реалізації, активи), з аналогічними показниками рентабельності операцій між непов'язаними особами у співставних економічних умовах

(комерційних) умовах. Інакше кажучи, ринковою ціною вважається передача товарів, робіт або послуг:

- непов'язаними особами;
- на засадах добровільних договірних відносин;
- за актуальними, на момент проведення передачі, цінами на ринку таких або однорідних товарів, робіт чи послуг.

Більш звичними для вітчизняної практики ведення бухгалтерського обліку є поняття справедливої вартості. Аналіз понятійно-категорійного апарату показав, що значення ринкової ціни, якою оперує ПКУ [1] та справедливої вартості, яка визначається ПСБО 19 [2], є по суті достатньо наближеними. Тому, на наш погляд, в податковому законодавстві слід було використовувати термін “справедлива вартість”, який широко використовується у вітчизняній теорії та практиці бухгалтерського обліку.

За загальним правилом, звичайна ціна на товари, роботи або послуги збігається з договірною ціною, якщо інше не встановлено кодексом або не доведено зворотне. Отже, звичайна ціна – це і є договірна ціна, тобто конкретна вартість, визначена

3. Методи визначення звичайної ціни

У ПКУ наведено декілька методів, які доцільно застосовувати при визначенні звичайної ціни (табл. 1).

Слід зазначити, що подібний перелік методів міститься у ПСБО 23 [2]. Він передбачає оцінку активів або зобов'язань в операціях з пов'язаними особами, зокрема, пропонується застосовувати: порівнювані неконтрольовані ціни, ціни перепродажу, “витрати плюс”, балансової вартості.

Для застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни необхідно, щоб виконувалися такі вимоги:

- існує відповідний ринок товарів, робіт, послуг;
- були встановлені ціни на ідентичні товари, роботи, послуги (а за їх відсутності – на однорідні);
- існує можливість проведення порівняльного аналізу умови договорів з не пов'язаними особами (рис. 2).

Слід зазначити, що умови договорів на ринку ідентичних товарів визнаються порівнянними, якщо відмінність між такими умовами істотно не впливає на ціну або може бути економічно обгрунтованою.

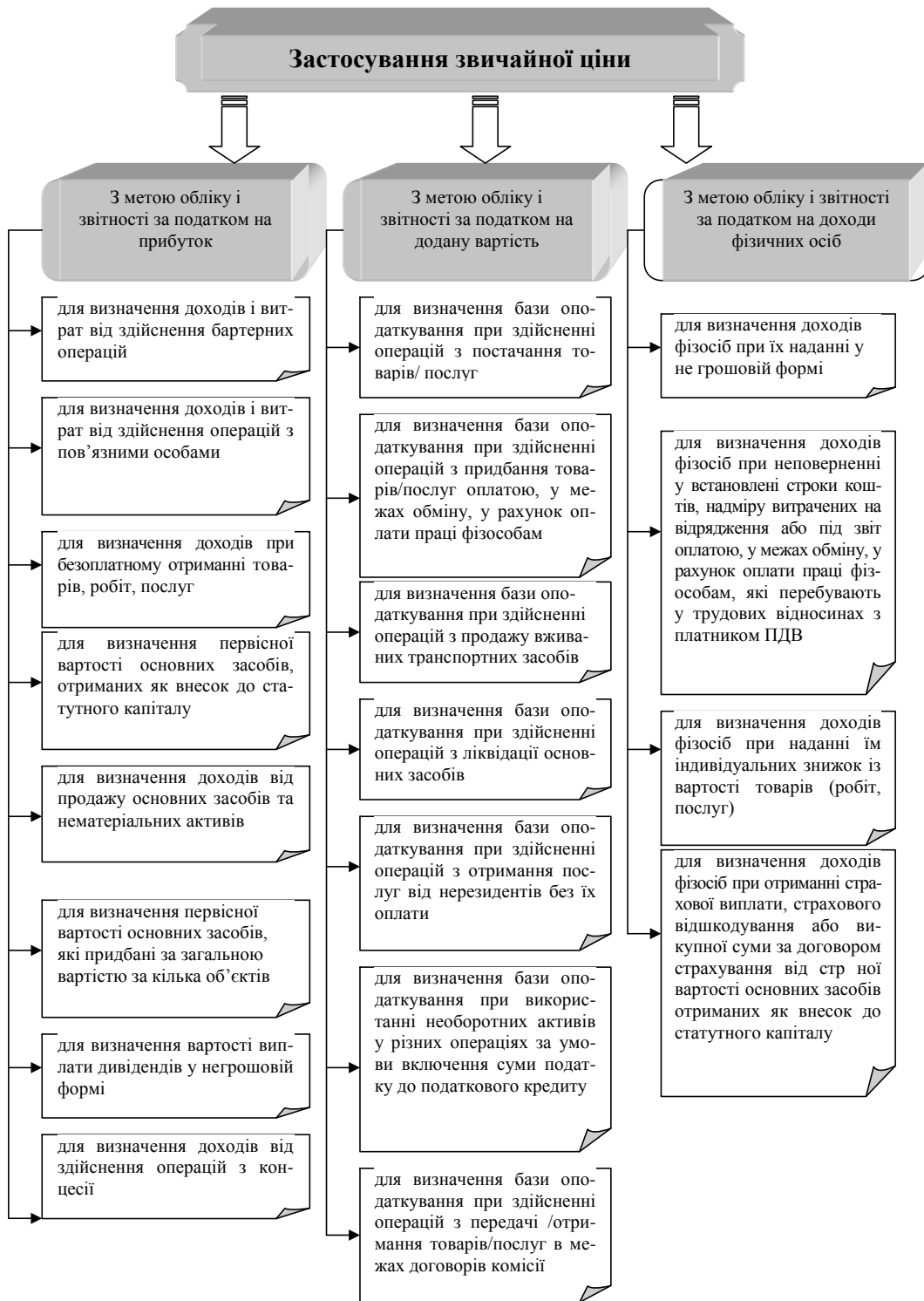
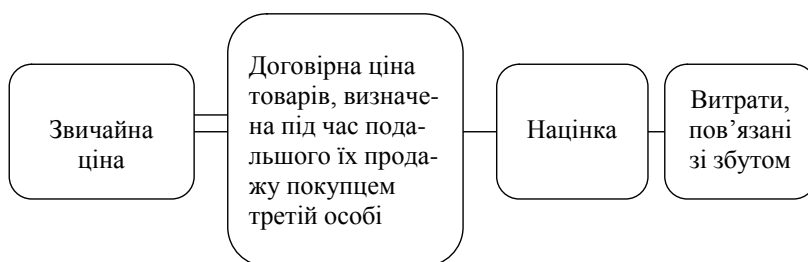


Рис. 1. Застосування звичайних цін в обліку і звітності для оподаткування

Метод “ціна перепродажу” дозволяє здійснити розрахунок звичайної ціни наступним чином:

Вважаємо, що цей метод доцільно застосовувати для товарів в оптовій торгівлі, адже для під-



приємств роздрібної торгівлі цей метод неможливо застосувати, у зв'язку з тим, що звичайна ціна повинна орієнтуватися на перепродажну ціну покупців товару. Проблемним питанням при застосуванні цього методу є розмір націнки, методику розрахунку якої в жодних нормативних документах не визначено.

Метод ціна “витрати плюс” дозволяє здійснити розрахунок звичайної ціни за формулою:

Як і за попереднього методу, проблемним питанням є розмір торгової націнки, яким підприємство може скористатися для визначення звичайної ціни. Здебільшого, цей метод доцільно застосовувати підприємствам, які виготовляють продукцію.

Метод ціни розподілення прибутку передбачає визначення прибутку від операції, який повинен розподілятися між учасниками операції. Такий при-

давто не містить послідовність оцінюючих процедур, а лише окреслює методологічний підхід. Як наслідок, цей метод не відповідає принципу визначеності правового регулювання, а отже спірним є можливість його застосування в практичній діяльності підприємства.

Метод чистого прибутку заснований на порівнянні показників рентабельності операції, які розраховуються на підставі відповідної бази (такої як витрати, обсяг реалізації, активи), з аналогічними показниками рентабельності операцій між непов'язаними особами у співставних економічних умовах. Застосування цього методу для визначення звичайної ціни також викликає безліч питань та сумнівів у можливості його застосування загалом, з огляду на аргументи, наведені вище, щодо попереднього методу розподілу прибутку.

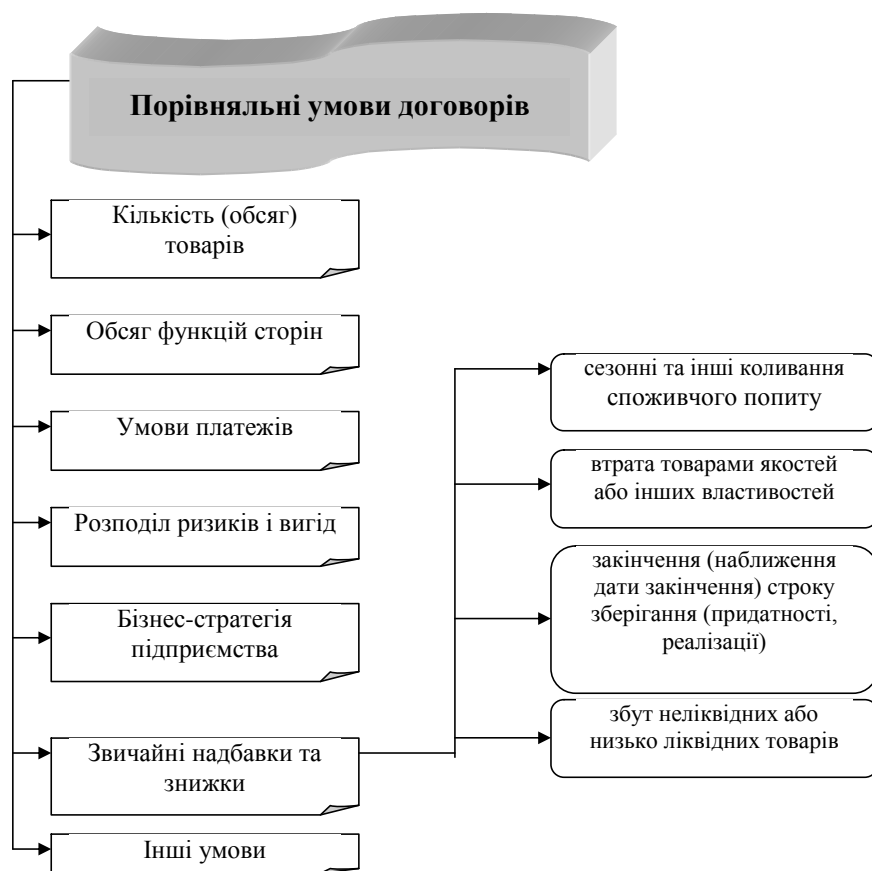


Рис. 2. Порівняльні умови договорів, що враховуються при визначенні звичайної ціни за методом порівняльної неконтрольованої ціни

буток доцільно розподіляти на економічно аргументованій основі, що наближає цей розподіл до розподілу прибутку, який отримали б учасники, якби були непов'язаними особами. Проведений аналіз практичної діяльності вітчизняних підприємств показав, що застосування цього методу є доволі проблематичним, з огляду на складність аргументації того, яким чином повинен розподілятися прибуток між сторонами. У ПКУ фактично не описується методика застосування методу, а дається лише його визначення. Отже, податкове законо-

у податковому законодавстві не окреслюється, у якій ситуації повинен використовуватися конкретний метод визначення звичайної ціни, тобто незрозумілою є пріоритетність їх застосування. Вважаємо, що для визначення звичайної ціни може застосовуватися лише один з передбачених методів, виходячи з особливостей діяльності підприємства, існуючих умов та можливостей для визначення необхідних для розрахунку показників.

У випадку відсутності даних для застосування розглянутих вище методів, звичайну ціну пропо-

нуємо визначати, виходячи з результатів незалежної оцінки майна та майнових прав, яка повинна ґрунтуватися на нормах Закону України “Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні” [4].

Підґрунтям для застосування описаних вище методів визначення звичайної ціни є офіційні інформаційні джерела. Пропонуємо скористатися:

– статистичними даними державних органів і установ;

– цінами спеціалізованих аукціонів з торгівлі окремими видами продукції, біржовими котируваннями;

– довідковими цінами спеціалізованих комерційних видань та публікацій, у тому числі електронних та інших банків даних;

– звітами та довідками відділів з економічних питань у складі дипломатичних представництв України за кордоном;

– іншими інформаційними джерелами, що визнаються офіційними в установленому порядку.

4. Висновки

Отже, поняття “звичайна ціна” - це нова категорія для вітчизняної облікової теорії та практики. Разом з тим, термін “звичайна ціна” є співзвучним з термінами “ринкова ціна” та “справедлива вартість”, які традиційно застосовуються у вітчизняній обліковій теорії і практиці. Вважаємо за доцільне внести зміни до податкового законодавства з метою уникнення категорійної плутанини та усунення непорозуміння між платниками податків і контролюючим органом. Разом з тим, податковим законодавством запропоновано низку методів, проте не затверджено методики визначення звичайної ціни за цими методами, а також методики розрахунку окремих показників, на яких вони ґрунтуються. Проведені дослідження нормативних актів, а також практичної діяльності вітчизняних підприємства показали недієздатність таких методів, як ціни розподілення прибутку та чистого прибутку, які є новими для вітчизняної облікової практики. Тому пропонуємо привести перелік методів визначення звичайної ціни у відповідність до методів, які пропонуються ПСБО 23, або розробити детальну покрокову інструкцію з їх застосування та затвердити на офіційному рівні. Вважаємо, що запропоновані нами зміни податкового законодавства дадуть можливість врегулювати порядок використання поняття “звичайна ціна” в обліковій практиці вітчизняних підприємств і сприятимуть об’єктивності та прозорості інформації, що продукується бухгалтерським обліком в системі оподаткування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р. № 2755-VI // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку “Об’єднання підприємств” : наказ Міністерства фінансів України № 163 від 07.07.99 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 “Розкриття інформації щодо пов’язаних сторін” : наказ Міністерства фінансів України № 303 від 18.06.2001 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

4. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні : Закон України № 2658-III від 12.07.2001р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

5. Очеретько Л. М. Актуальні проблеми та шляхи удосконалення обліку розрахунків з податку на додану вартість / Л. М. Очеретько, О. В. Підлужна // Сталлий розвиток економіки. – 2013. – № 3. – С.270-273.

6. Ткаченко Н. М. Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність [Текст] : навч. посіб. / Н. М. Ткаченко, Т. М. Горова, Н. О. Ільєнко ; [під заг. ред. Н. М. Ткаченко]. – К. : Алерта, 2004. – 554 с.

7. Семенко Т. М. Податковий і фінансовий облік ПДВ згідно Податкового кодексу України / Т. М. Семенко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_ark/2011_2/12_Semen.pdf.

8. Будицький О. В. Особливості нарахування і сплати ПДВ в бухгалтерському обліку згідно ПКУ / О. В. Будицький // Ефективна економіка // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua>.

9. Гарасим П. М. Податковий облік і звітність на підприємствах (єдність і розходження з національними стандартами) [Текст] : монографія / П. М. Гарасим, А. П. Гарасим, П. Я.Хомин. – Львів : Українські технології, 2011. – 167 с.

10. Плахтій Т. Ф. Об’єкти обліку розрахунків за податками відповідно до бухгалтерського та податкового законодавства / Т. Ф. Плахтій // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua/content/view>.

11. Онуфрік М. С. Нормативно-правове регулювання обліку платежів до бюджету / М. С. Онуфрік, Н. Л. Ковтунович // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ndi-fp.nusta.com.ua/files/doc/finansove-pravo/2011/2011>.

12. Купалова Г. І. Нормативно-правове забезпечення обліку та аудиту виконання зобов’язань за податками і зборами в умовах фінансово-економічної кризи / Г. І. Купалова, Т. О. Матвієнко // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – 2010. – Вип. 118. – С. 31-34.