
УДК 657.1

Сидоренко О. О.

Чернігівський національний технологічний університет

ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ РЕАЛІЗАЦІЇ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ЗА ЦІНАМИ НИЖЧЕ ЗВИЧАЙНИХ ЦІН

У статті досліджено вимоги бухгалтерського та податкового законодавства щодо порядку обліку та оподаткування продажу готової продукції за цінами нижче звичайних цін. Розроблено методичку обліку та оподаткування операцій реалізації готової продукції за цінами нижче звичайних цін резидентам України – фізичним і юридичним особам залежно від ступеня їх пов'язаності з підприємством-продавцем.

Ключові слова: облік, оподаткування, готова продукція, звичайна ціна, ціна реалізації.

Постановка проблеми. В умовах розвитку ринкової економіки та постійного підвищення конкуренції на ринку виробництва та продажу готової продукції все частіше підприємства для збільшення обсягів продажу, розширення власної клієнтської бази та реклами своєї продукції здійснюють акційні продажі готової продукції, наприклад реалізація готової продукції за 1 грн., реалізація готової продукції зі значною знижкою або

її розіграш. Водночас такі операції мають різні обліково-податкові наслідки, що потребує відповідного дослідження для виявлення та вирішення можливих проблемних ситуацій, пов'язаних з їх обліком та оподаткуванням.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліку готової продукції у різний час досліджували такі вчені: Н.М. Кисіль, М.В. Кужельний, В.Г. Лінник, О.В. Лишиленко,

М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, М.І. Беленкова, Г.Г. Осадча, Ю.Л. Темчишина, Л.К. Сук, П.Л. Сук, Т.С. Яровенко, А.І. Чернова та ін. [1–5; 9–11]. Проте, незважаючи на значний доробок вищезазначених науковців, питання обліку та оподаткування реалізації готової продукції за цінами нижче їх звичайного рівня залишаються маловивченими.

Мета статті полягає у дослідженні та вдосконаленні методичних засад обліку й оподаткування операцій із реалізації готової продукції за цінами нижчими їх звичайного рівня.

Виклад основного матеріалу дослідження. Якщо підприємство здійснює виробництво продукції (навіть якщо вона в майбутньому буде продана, наприклад, за 1 грн.), то, згідно з п. 6 П(С)БО 9 «Запаси» [7], така продукція для цілей обліку визнається готовою продукцією і в обліку її відображають на рахунку 26 «Готова продукція».

Доходи і витрати від продажу готової продукції відображають у звичайному порядку з використанням рахунків 701 «Дохід від реалізації готової продукції» та 901 «Собівартість реалізованої готової продукції», а інші супутні витрати відображають на рахунку 93 «Витрати на збут» або 949 «Інші витрати операційної діяльності» залежно від виду витрат.

Особливості обліку продажу готової продукції за цінами нижче звичайного їх рівня передусім пов'язані з тим, кому саме реалізовано таку готову продукцію.

Так, у загальному вигляді готова продукція може бути продана юридичним чи фізичним особам, проте для цілей обліку досить важливим є чітке їх розмежування на осіб, які є пов'язаними і не пов'язаними для підприємства, яке виробляє і продає продукцію, оскільки під час продажу готової продукції пов'язаним особам слід враховувати вимоги П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін», згідно з яким «пов'язаними сторонами вважаються: підприємства, які перебувають під контролем або суттєвим впливом інших осіб; підприємства і фізичні особи, які прямо або опосередковано здійснюють контроль над підприємством або суттєво впливають на його діяльність, а також близькі члени родини такої фізичної особи» [6].

Перелік пов'язаних сторін визначається підприємством, враховуючи сутність відносин, а не лише юридичну форму (превалювання сутності над формою). Відносини між пов'язаними сторонами – це, зокрема, відносини: материнського (холдингового) і його дочірніх підприємств; спільного підприємства і контрольних учасників спільної діяльності; підприємства-інвестора і його асоційованих підприємств; підприємства і фізичних осіб, які здійснюють контроль або мають суттєвий вплив на це підприємство, а також відносини цього підприємства з близькими членами родини кожної такої фізичної особи; підприємства і його керівника та інших осіб, які належать до провідного управлінського персоналу підприємства, а також близьких членів родини таких осіб [6].

При цьому слід враховувати, що в разі продажу товарів пов'язаним особам оцінка доходів, активів і зобов'язань здійснюється за вимогами П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін», а саме із застосуванням таких методів:

1. порівнюваної неконтрольованої ціни;
2. ціни перепродажу;
3. «витрати плюс»;
4. балансової вартості.

За методом порівнюваної неконтрольованої ціни застосовується ціна, яка визначається за ціною на аналогічну готову продукцію (товари, роботи, послуги), що реалізується не пов'язаному з продавцем покупцеві за звичайних умов діяльності [6].

За методом ціни перепродажу застосовується ціна готової продукції (товарів, робіт, послуг) за вирахуванням відповідної націнки [6].

За методом «витрати плюс» застосовується ціна, що складається із собівартості готової продукції (товарів, робіт, послуг), яку визначає продавець, і відповідної націнки [6].

За методом балансової вартості оцінка активів або зобов'язань здійснюється за балансовою вартістю, що визначається згідно з відповідним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку [6].

Щодо оподаткування операцій із реалізації готової продукції (слід зазначити, що для цілей оподаткування готова продукція ототожнюється з товаром) за ціною нижчою, ніж її звичайна ціна, то слід зазначити, що такі операції залежно від статусу покупця мають вплив на такі види податків, як: податок на прибуток; податок на додану вартість; податок на доходи фізичних осіб; військовий збір.

Так, щодо податку на прибуток підприємств слід враховувати, що, згідно з п. 134.1 ПКУ, «об'єктом оподаткування є: прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень цього Кодексу» [8].

Щодо податку на додану вартість, то підприємству необхідно враховувати вимоги п. 188.1 Податкового кодексу України, згідно з яким «база оподаткування операцій із постачання товарів/послуг визначається виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (окрім акцизного податку на реалізацію суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками – суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові і вироблених із них препаратів (окрім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів). При цьому база оподаткування операцій із постачання товарів/послуг не може бути нижче ціни придбання таких товарів/послуг, база оподаткування операцій із постачання самостійно виготовлених товарів/послуг не може бути нижче звичайних цін, а база оподаткування операцій із постачання необоротних активів не може бути нижче балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів – виходячи зі звичайної ціни)» [8]. Тобто сума податкових зобов'язань із ПДВ від продажу готової продукції, повинна бути не меншою, ніж сума

податкових зобов'язань із ПДВ, визначених за звичайними цінами проданої готової продукції.

Аналізуючи вимоги Податкового кодексу України щодо податку на доходи фізичних осіб, слід урахувати, що, згідно з п. 164.2, «до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку включаються вартість безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг), визначеної за правилами звичайної ціни, а також суми знижки звичайної ціни (вартості) товарів (робіт, послуг), індивідуально призначеної для такого платника податку» [9]. Іншими словами, за такого продажу, якщо клієнт отримує індивідуальну знижку на суму різниці вартості придбання таких товарів та вартості їх реалізації, з указаної суми утримується ПДФО. Якщо ж знижка призначена для всіх покупців і не має індивідуального характеру, то ПДФО не утримується (табл. 1).

При цьому, оскільки фізична особа отримує знижку в натуральному вигляді, то для визначення бази оподаткування з ПДФО слід урахувати вимоги п. 164.5 ПКУ: базою оподаткування

є вартість такого доходу, розрахована за звичайними цінами помножена на коефіцієнт, який обчислюється за формулою 1:

$$K=100:(100-Cn), (1)$$

де K – коефіцієнт;

Cn – ставка податку, встановлена для таких доходів на момент їх нарахування.

Розглянемо більш детально зазначені вище вимоги законодавства на числовому прикладі (табл. 2)

З наведеного прикладу 5, можна зробити висновок, що в результаті такого продажу підприємство отримало чистий дохід у розмірі 0,83 грн та витрати у розмірі 8 610,21 грн (1499,83 + 1975,39 + 134,99 + 5000), тобто збиток підприємства від такої операції становить 8 609,38 грн. При цьому слід відзначити, що на вказану суму було занижено базу оподаткування податком на прибуток підприємств у зв'язку з тим, що доходи визнавалися не за звичайними цінами, а за фактичною вартістю реалізації.

Таблиця 1

Методика оподаткування операцій продажу готової продукції за ціною нижче її звичайного рівня

Вид податку	Особливості застосування податкового законодавства під час реалізації готової продукції за ціною нижчою її звичайного рівня залежно від статусу покупця			
	Юридична особа-пов'язана особа	Юридична особа-не пов'язана особа	Фізична особа-пов'язана особа	Фізична особа-не пов'язана особа
Податок на прибуток підприємств	База оподаткування визначається як різниця доходів та витрат від продажу готової продукції. При цьому дохід визначають за одним з чотирьох методів: – порівнюваної неконтрольованої ціни; – ціни перепродажу; – витрати плюс; – балансової вартості. Витрати визнаються згідно П(с)БО 16 «Витрати» на собівартість реалізованої готової продукції.	База оподаткування визначається як різниця доходів та витрат від продажу товарів. При цьому дохід визначають згідно з П(с)БО 15 «Доходи» за сумою договірної вартості продажу. Витрати визнаються згідно П(с)БО 16 «Витрати» на собівартість реалізованої готової продукції.	База оподаткування визначається як різниця доходів та витрат від продажу товарів. При цьому дохід визначають за одним з чотирьох методів: – порівнюваної неконтрольованої ціни; – ціни перепродажу; – витрати плюс; – балансової вартості. Витрати визнаються згідно з П(с)БО 16 «Витрати» на собівартість реалізованої готової продукції.	База оподаткування визначається як різниця доходів та витрат від продажу товарів. При цьому дохід визначають згідно з П(с)БО 15 «Доходи» за сумою договірної вартості продажу. Витрати визнаються згідно П(с)БО 16 «Витрати» на собівартість реалізованої готової продукції.
Податок на додану вартість	База оподаткування операцій із постачання товарів/послуг визначається виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів. При цьому база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг не може бути нижче звичайних цін			
Податок на доходи фізичних осіб	–	–	До загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку включаються суми знижки звичайної ціни (вартості) товарів (робіт, послуг), індивідуально призначеної для такого платника податку. При цьому базою оподаткування є вартість такого доходу, розрахована за звичайними цінами помножена на коефіцієнт, який обчислюється за формулою $K=100:(100-Cn)$	Якщо знижка передбачена для всіх покупців, то ПДФО не утримується. Якщо кількість товарів обмежена і покупці всі ідентифікуються то обкладається ПДФО суми знижки звичайної ціни (вартості) товарів (робіт, послуг), індивідуально призначеної для такого платника податку. При цьому базою оподаткування є вартість такого доходу, розрахована за звичайними цінами помножена на коефіцієнт, який обчислюється за формулою $K=100:(100-Cn)$
Військовий збір	–	–	Базою оподаткування є суми знижки звичайної ціни (вартості) товарів (робіт, послуг), індивідуально призначеної для такого платника податку. При цьому п. 16-1 підрозд. 10 розд. XX ПКУ не передбачене застосування для військового збору коефіцієнта, визначеного п. 164.5 ПКУ.	

Джерело: розроблено автором

Таблиця 2

Бухгалтерські проведення з реалізації готової продукції за цінами нижче їх звичайного рівня

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума, грн
Отримано готову продукцію з виробництва	26	23	5000,00
1. Облік реалізації готової продукції пов'язаній особі – юридичній особі за 1 грн за методом порівнюваної неконтрольованої ціни, собівартість – 5 000 грн, вартість реалізації за звичайних умов – 9000 грн			
Продано готову продукцію, дохід відображено по звичайній ціні	377	701	9000,00
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	701	641	1500,00
Доходи закрито на фінансовий результат	701	791	7500,00
Списано собівартість реалізованої продукції	901	26	5000,00
Собівартість списано на фінансовий результат	791	901	5000,00
Отримано кошти від реалізації	311,301	377	1,00
Списано різницю між звичайною ціною і фактичною ціною реалізації	949	377	8999,00
Витрати списано на фінансовий результат	791	949	8999,00
2. Облік реалізації готової продукції пов'язаній особі – юридичній особі за 1 грн за методом ціни перепродажу, собівартість – 5000 грн, вартість реалізації за звичайних умов – 9000 грн, знижка – 3000 грн.			
Продано готову продукцію, дохід відображено по звичайній ціні за вирахуванням знижки	377	701	6000,00
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	701	641	1000,00
Доходи закрито на фінансовий результат	701	791	5000,00
Списано собівартість реалізованої продукції	901	26	5000,00
Собівартість списано на фінансовий результат	791	901	5000,00
Отримано кошти від реалізації	311,301	377	1,00
Донараховано податкове зобов'язання з ПДВ виходячи зі звичайної ціни	949	641	500,00
Списано різницю між звичайною ціною за вирахуванням знижки та фактичною ціною реалізації	949	377	5999,00
Витрати списано на фінансовий результат	791	949	6499,00
3. Облік реалізації готової продукції пов'язаній особі – юридичній особі за 1 грн за методом «витрати плюс», собівартість – 5000 грн, вартість реалізації за звичайних умов – 9000 грн, націнка для пов'язаної особи – 10 %			
Дохід відображено по ціні придбання та націнці	377	701	5500,00
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	701	641	916,67
Доходи закрито на фінансовий результат	701	791	4583,33
Списано собівартість реалізованої готової продукції	901	26	5000,00
Собівартість списано на фінансовий результат	791	901	5000,00
Отримано кошти від реалізації	311,301	377	1,00
Списано різницю між ціною за методом витрати плюс та фактичною ціною реалізації	949	377	5499,00
Витрати списано на фінансовий результат	791	949	5499,00
Донараховано ПДВ виходячи з звичайної ціни	949	641	583,33
Витрати списано на фінансові результати	791	949	583,33
4. Облік реалізації готової продукції пов'язаній особі – юридичній особі за 1 грн за методом балансової вартості, собівартість – 5000 грн, вартість реалізації за звичайних умов – 9000 грн			
Продано готову продукцію, дохід відображено по собівартості	377	701	5000,00
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	701	641	833,33
Доходи закрито на фінансовий результат	701	791	4166,67
Списано собівартість реалізованої продукції	901	26	5000,00
Собівартість списано на фінансовий результат	791	901	5000,00
Отримано кошти від реалізації	311,301	377	1,00
Списано різницю між ціною придбання та фактичною ціною реалізації	949	377	4999,00
Витрати списано на фінансовий результат	791	949	4999,00
Донараховано ПДВ виходячи з звичайної ціни	949	641	866,67
Витрати списано на фінансові результати	791	949	866,67
5. Облік реалізації готової продукції непов'язаній особі – фізичній особі за 1 грн індивідуально призначений для такого покупця, собівартість – 5000 грн, вартість реалізації за звичайних умов – 9000 грн.			
Продано товар за 1 грн	301	701	1,00
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	701	641	0,17
Доходи закрито на фінансовий результат	701	791	0,83
Донараховано ПДВ виходячи зі звичайної ціни $999,83 (7500 \cdot 0,2 - 0,17)$	949	641	1499,83
Витрати списано на фінансовий результат	791	949	1499,83
Утримано ПДФО з фізичної особи* $(9000-1)/(1-0,18)=10974,39$ $\text{ПДФО}=10974,39 \cdot 0,18=1975,39$	93	641	1975,39
Витрати списано на фінансовий результат*	791	93	1975,39
Утримано військовий збір $(9000-1) \cdot 0,015^*$	93	642	134,99
Витрати списано на фінансовий результат*	791	93	134,99
Списано собівартість товару	901	26	5000,00
Витрати списано на фінансовий результат	791	901	5000,00

* Під час продажу готової продукції фізичним особам – пов'язаним сторонам ці проводки є додатковими до проведення, написаних у пунктах 1–4 табл. 2.

Джерело: складено автором

Висновки. У результаті проведеного дослідження виявлено, що питання обліку та оподаткування операцій із реалізації готової продукції за цінами нижчими їх звичайного рівня є маловивченими, а податкове законодавство України містить низку недоліків, які потребують вирішення. У роботі розроблено методику обліку та оподаткування операцій із продажу готової продукції за цінами нижчими їх звичайного рівня для фізичних і юридичних осіб – резидентів залежно від ступеня їх пов’язаності з підприємством-продавцем та обґрунтовано необхідність доповнення Податкового кодексу України в частині адміністрування податку на прибуток під-

приємств, зокрема обґрунтовано необхідність доповнення ст. 139 Податкового кодексу України таким змістом: «Фінансовий результат до оподаткування збільшується: на суму недоотриманого доходу у зв’язку з продажем товарів (продукції, робіт і послуг) за ціною нижчою, ніж ціна їх придбання (звичайна ціна) збільшену на суму додаткових витрат, які виникли в результаті проведення такої операції».

На нашу думку, запропоновані вдосконалення до Податкового кодексу України унеможливають діяльність недобросовісних підприємств у частині заниження бази оподаткування податку на прибуток підприємств.

Список літератури:

1. Кисіль Н.М. Методологічні аспекти обліку готової продукції на підприємствах. *Збірник науково технічних праць Українського державного лісотехнічного університету*. 2012. Вип. 14. С. 145–150.
2. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Київ : КНЕУ, 2001. 334 с.
3. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік : підручник ; 3-є вид., перероб і доп. Київ : ЦНЛ, 2009. 670 с.
4. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підручник / М.Ф. Огійчук та ін. ; 6-е вид., перероб. і доп. Київ : Алерта, 2011. 1042 с.
5. Осадча Г.Г., Темчишина Ю.Л. Облік готової продукції та його науковометодичні аспекти на сучасному промисловому підприємстві. *Глобальні та національні проблеми економіки. Серія «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит»*. 2017. № 16. С. 894–898.
6. П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов’язаних сторін». URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0539-01> (дата звернення: 09.01.2019).
7. П(С)БО 9 «Запаси». URL : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (дата звернення: 09.01.2019).
8. Податковий кодекс України. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 09.01.2019).
9. Сук Л.К., Сук П.Л. Фінансовий облік : навчальний посібник. Київ : Знання, 2012. 647 с.
10. Сук П.Л. Облік виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції в умовах ринку: методологія і практика : монографія. Київ : НАУ, 2010. 330 с.
11. Яровенко Т.С., Чернова А.І. Удосконалення методології бухгалтерського обліку готової продукції. *Вісник Дніпропетровського університету. Серія «Економіка»*. 2013. № 7 (2). С. 195–200.

Сидоренко А. А.

Черниговский национальный технологический университет

УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ РЕАЛИЗАЦИИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ ПО ЦЕНАМ НИЖЕ ОБЫЧНЫХ ЦЕН

Резюме

В статье исследованы требования бухгалтерского и налогового законодательства относительно порядка учета и налогообложения продажи готовой продукции по ценам ниже обычных цен. Разработана методика учета и налогообложения операций по реализации готовой продукции по ценам ниже обычных цен резидентами Украины – физическим и юридическим лицам в зависимости от степени их связанности с предприятием продавцом.

Ключевые слова: учет, налогообложение, готовая продукция, обычная цена, цена реализации.

Sidorenko O. O.

Chernihiv National University of Technology

ACCOUNTING AND TAXATION OF FINAL PRODUCTS SALE AT PRICES LOWER THAN ORDINARY PRICES

Summary

The main purpose of this work is to study and improve methodological principles of accounting and taxation of operations for the sale of finished products at prices lower than their usual level.

As a result of the study, it was found that the accounting and taxation of operations for the sale of finished products at prices below their usual level are poorly understood, and the tax legislation of Ukraine contains a number of shortcomings, which need to be addressed. Thus, in the work the method of accounting and taxation of operations for the sale of finished products at prices below their usual level for physical and legal persons -residents is developed, depending on the degree of their connection with the enterprise-seller and the need to supplement the Tax Code of Ukraine, in terms of administering the corporate profit tax, is justified, in particular, the necessity to supplement the paragraph 139 of the Tax Code of Ukraine

Keywords: accounting, taxation, finished products, usual price, selling price.