

УДК 657.05:336.221

Бухгалтерський облік, аналіз та аудит

**Т.О.Мулик**

*кандидат економічних наук, доцент,*

*завідувач кафедри обліку та аналізу*

*Вінницького національного аграрного університету*

## **ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЯК ІНСТРУМЕНТ УПРАВЛІННЯ ОПОДАТКУВАННЯМ**

**Анотація.** У статті досліджено питання формування облікової політики як інструменту управління оподаткуванням. Проведено аналіз підходів до трактування поняття «облікова політика» в наукових джерелах, міжнародному та вітчизняному законодавстві. Досліджена структура облікової політики підприємства та обґрунтовано її значення для різних користувачів. Розкриті недоліки, що мають місце при формуванні облікової політики підприємств, і зокрема, для цілей оподаткування. Визначено основні завдання облікової політики підприємства для цілей оподаткування та її основні елементи, на які необхідно звертати особливу увагу при формуванні облікової політики для цілей оподаткування.

**Ключові слова:** облікова політика, податки, оподаткування, наказ про облікову політику

**Аннотация.** В статье исследованы вопросы формирования учетной политики как инструмента управления налогообложением. Проведен анализ подходов к трактовке понятия «учетная политика» в научных источниках, международном и отечественном законодательстве. Исследована структура учетной политики предприятия и обосновано ее значение для разных пользователей. Рассмотрены недостатки, которые имеют место при формировании учетной политики предприятий, и в частности, для целей налогообложения. Определены основные задачи учетной политики предприятия для целей налогообложения и

ее основные элементы, на которые необходимо обращать особое внимание при формировании учетной политики для целей налогообложения.

**Ключевые слова:** учетная политика, налоги, налогообложение, приказ об учетной политике

**Summary.** The problem of formation of accounting policy as the instrument of the taxation management is examined in the article. The analysis of approaches to interpretation of the concept of the "accounting policy" in the scientific sources, the international and domestic legislation is carried out. The structure of accounting policy of the enterprise is investigated and its importance for different users is proved. The shortcomings taking place when forming accounting policy of the enterprises. The shortcomings that occur during the formation of accounting policies and, in particular, for tax purposes are determined. The main task of accounting policy of the enterprise for the taxation and its basic elements on which it is necessary to pay special attention when forming accounting policy for the taxation are defined.

**Key words:** accounting policy, taxes, taxation, the order of accounting policy

**Постановка проблеми.** В системі розрахунків підприємств особлива роль відводиться розрахункам з бюджетом за податками. Їх важливість та специфіка обумовлюються тим, що всі господарюючі суб'єкти виступають платниками податків і згідно чинного законодавства на них покладається обов'язок вчасно та в повному обсязі сплачувати податки, крім того за нарахуванням та сплатою податків здійснюється суворий контроль з боку фіскальних органів. Тому завданням підприємства є побудова ефективного механізму управління оподаткуванням, і зокрема, інформаційного забезпечення податкових розрахунків, з метою уникнення штрафних санкцій та непорозумінь з фіскальними органами.

В системі інформаційного забезпечення лідируюча позиція відводиться бухгалтерському обліку. Саме він має забезпечити інформацією про господарські факти та операції, що мають відношення до визначення бази оподаткування. Як відомо, ефективна та раціональна організація

бухгалтерського обліку на підприємстві розпочинається із розробки облікової політики. Тому доцільно дослідити питання побудови облікової політики з позиції інструменту управління оподаткуванням.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання, що стосуються механізму побудови та реалізації облікової політики підприємства досліджували такі вчені як: В. А. Дерій, Ф.Ф. Бутинець, М. С. Пушкар, М. В. Кужельний, А. А. Пилипенко, Л.В.Івченко, А.Н.Діденко, М. Щирба, Т.І. Лозова, Г.Ю. Олійник та інші. В своїх дослідженнях науковці звертали увагу на розкриття сутності облікової політики, методичні аспекти щодо її формування за окремими об'єктами обліку та видами економічної діяльності, організаційні та управлінські аспекти тощо.

Особливий акцент окремі науковці роблять на дослідженнях проблем облікової політики для цілей оподаткування. Ці питання знайшли своє відображення в працях таких вчених: О.А.Нужна, Н.С.Крупей, Г.М. Давидов, О.С.Савченко та інші. Не зважаючи на їх вагомі здобутки, все таки окремі питання облікової політики як інструмента управління оподаткуванням все ще залишаються не вирішеними та актуальними.

**Виклад основного матеріалу досліджень.** На виконання вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», [12] національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку [8], наказу Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 року «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України» [13] та інших нормативно-правових актів, господарюючі суб'єкти визначають за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства, а також зміни до неї.

Формування облікової політики підприємства належить до найважливіших питань організації бухгалтерського обліку, адже її правильне оформлення сприяє достовірному визначенню фінансового результату, оптимізації

оподаткування, уникнення фінансових санкцій, тощо.

Трактування терміну «облікова політика» як у міжнародному так і в вітчизняному законодавстві (табл. 1) передбачає, що підприємство до початку звітного періоду вибирає в межах, встановлених стандартами або іншими нормативними документами, певні методи, методики, способи оцінки, форми організації обліку, які використовуються ним для ведення поточного обліку і складання фінансової звітності. З одного боку це забезпечує однозначність тлумачення показників фінансової звітності, а з іншого – створює умови для здійснення фінансового менеджменту.

Таблиця 1

Трактування терміну «облікова політика» в зарубіжних та вітчизняних нормативних актах

Нормативний акт	Визначення поняття
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [8]	Облікова політика - сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [12]	Облікова політика - це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.
Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [7]	Облікові політики - конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності.

Слід звернути увагу на те, що на сьогодні в науковому середовищі відсутнє єдине загальновизнане та повне обґрунтування категорії «облікова політика» (табл. 2). Одні автори тлумачать облікову політику як цілеспрямовану діяльність з управління бухгалтерським обліком [10,17], інші трактують її як сукупність дій із формування комплексу методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку [11, 2, 3, 1]. Специфічні підходи зустрічаються у Соколова Я.В. та Кучеренко Т.Є. Так, Соколов Я.В. облікову політику розуміє як засіб, що дозволяє адміністрації підприємства (фірми) легально маніпулювати фінансовими результатами [15, с. 397], а

Кучеренко Т.Є. під обліковою політикою розуміє домовленості й практику, що проявляються у сукупності принципів, методів і процедур, які використовує підприємство для складання та подання фінансової звітності з метою її гармонізації та створення єдиних підходів до визначення, визнання й оцінки окремих її елементів [6, с. 25].

Таблиця 2

Трактування терміну «облікова політика» в наукових джерелах

Автор / джерело	Визначення поняття
Давидов Г.М. [10, с.30]	Облікова політика – це цілеспрямована діяльність людей з управління бухгалтерським обліком задля досягнення поставлено мети.
Бутинець Ф.Ф. [11, с.51]	Облікова політика – це не просто сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, а й вибір методики обліку, яка дає змогу використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя.
Безруких П.С. [2, с.438]	Облікова політика являє собою вибір підприємством конкретних методик, форм, техніки ведення і організації бухгалтерського обліку, виходячи з встановлених правил і особливостей діяльності (організаційних, технологічних, чисельності і кваліфікації облікових кадрів, рівня технічного оснащення бухгалтерії).
Дерев'янку С. І. [3]	Облікова політика – це вибрана підприємством, з урахуванням встановлених норм та особливостей, методологія бухгалтерського обліку, яка спрямована на досягнення його цілей і завдань та використовується з метою забезпечення надійності фінансової звітності та якісної системи управління.
Барановська Т. М. [1, с.9].	Облікова політика – це сукупність дій із формування комплексу методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, який відповідає особливостям діяльності підприємства та інтересам його власників .
Соколов Я.В. [15, с. 397]	Облікова політика – це засіб, що дозволяє адміністрації підприємства (фірми) легально маніпулювати фінансовими результатами
Шпак В.А. [10, с. 204]	Облікова політика – це цілеспрямована організаційно-управлінська діяльність, пов'язана з формуванням облікового порядку (чіткої організації бухгалтерського обліку, з дотриманням встановлених правил обліку.
Кучеренко Т. Є. [6, с. 25]	Облікова політика – це домовленості й практика, що проявляються у сукупності принципів, методів і процедур, які використовує підприємство для складання та подання фінансової звітності з метою її гармонізації та створення єдиних підходів до визначення, визнання й оцінки окремих її елементів

Виходячи із представленого аналізу робимо висновки, що окремі автори дають різні визначення, і обмежується або повторенням визначення наведеного у вищезазначених нормативних документах, або ж обмежуються звуженням

його до способів, прийомів і процедур. Отже аналіз підходів до трактування поняття «облікова політика» свідчить про відсутність єдиної думки науковців з цього питання. Відповідно до розглянутих визначень облікова політика у загальному розумінні складає сукупність методів, способів, принципів, методик, процесу та форм бухгалтерського обліку з метою формування звітності, і також виступає інструментом організації та управління бухгалтерським обліком на підприємстві (рис. 1).

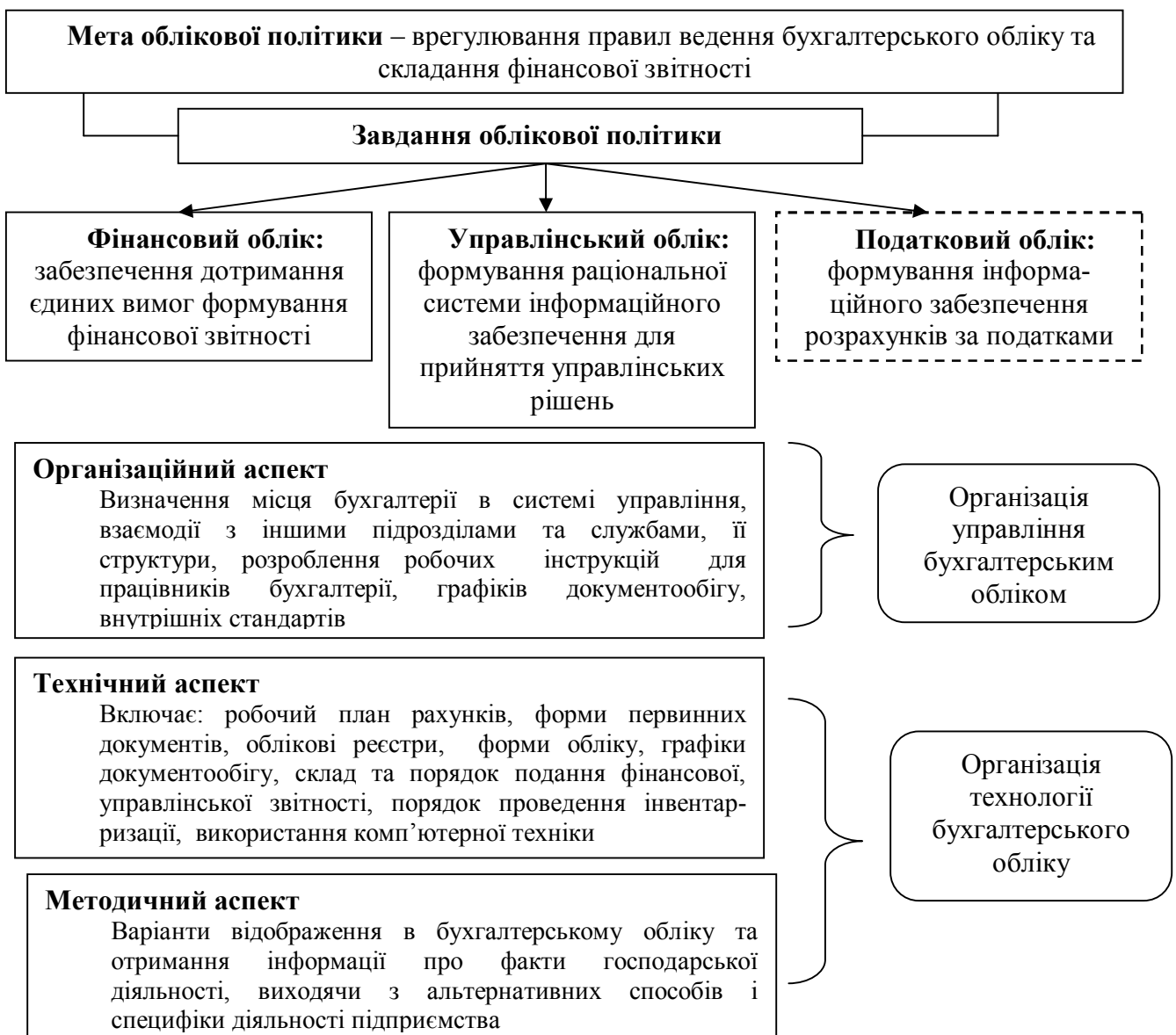


Рис. 1 Структура облікової політики підприємства [Доповнено автором на основі джерела 16]

Безумовно, облікова політика є інструментом управління бухгалтерським обліком на підприємстві. Однак значення облікової політики виходить за межі

цього процесу. Як інструмент управління облікова політика підприємства має виконувати такі функції:

- інформаційну, яка проявляється при аналізі форм фінансової звітності зовнішніми та внутрішніми користувачами;
- захисну, при аудиторських і податкових перевірках, вирішенні судових спорів, тощо;
- регулюючу, яка направлена на коректне відображення господарських процесів і зниження трудомісткості облікового процесу.

Виходячи з вказаних функції можна визначити значення облікової політики для різних користувачів (рис. 2):



Рис. 2. Значення облікової політики для різних користувачів.

На думку Давидова Г.М., облікова політика й організація бухгалтерського

обліку повинні стати відправною точкою не лише для складання фінансової звітності, а й для використання даних під час планування діяльності, для аналізу і контролю підприємства в періодах між складанням фінансової звітності [10, с. 156]. Облікова політика повинна враховувати також і підходи до бухгалтерського обліку податків.

На жаль практика показує, що в багатьох випадках при формуванні облікової політики підприємства, і зокрема, при розробці наказу про облікову політику спостерігається формальний підхід. А елементи облікової політики для цілей оподаткування в багатьох підприємств взагалі відсутні. Недоліки, притаманні більшості наказів про облікову політику можна виділити такі:

- відсутнє розмежування облікової політики для бухгалтерського і податкового обліку;
- відсутні посилання на норми чинного законодавства, що дозволяло б відслідковувати зміни в нормативно-правових актах та відповідним чином вносити зміни та корективи в облікову політику;
- облікова політика в ряді випадків представляє собою абсолютно «типовий» документ, який жодним чином не враховує специфіки діяльності підприємства та включає лише перелік рахунків і субрахунків, які використовуються в бухгалтерському обліку;
- не оформлюються належним чином зміни та доповнення до облікової політики;
- не визначені альтернативні елементи за окремими податками, зборами та обов'язковими платежами;
- елементи облікової політики формуються без належної оцінки наслідків для оподаткування підприємства [5].

При формуванні облікової політики для цілей оподаткування слід виходити з того, що остання включає ряд організаційних та методичних елементів, використання яких, з числа всіх існуючих альтернатив, передбачених чинним законодавством, дозволить мінімізувати суму податкових платежів. [5].

Необхідність формування облікової політики для цілей оподаткування



пояснюється також відмінністю норм податкового законодавства та П(С)БО щодо визначення та оцінки об'єктів бухгалтерського обліку та існуванням в податковому законодавстві альтернативних варіантів системи оподаткування господарюючих суб'єктів.

Крупей Н.С. [4] та Нужна О.А. [9] розглядають облікову політику для цілей оподаткування – як документ, у якому платник податків повинен прописати ті всі правила і методи, якими він має намір керуватися при розрахунку і сплаті податків та зборів. Ефективна та раціональна організація обліку розрахунків за податками згідно з податковим законодавством на підприємстві передбачає вибір оптимальної системи оподаткування, методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення обліку розрахунків за податками та платежами.

Облікова політика підприємства для цілей оподаткування повинна вирішувати такі основні завдання:

- організаційно-технічні: організація ведення податкового обліку, розробка системи податкових реєстрів, розробка системи документообігу для формування показників податкових реєстрів тощо;

- вибір найбільш прийнятних для підприємства способів обліку, відносно яких існують альтернативи передбачені податковим законодавством;

- висвітлення окремих питань щодо справляння податкових платежів за якими існують протиріччя в нормативних актах або які взагалі не регламентовані законодавством. [ 9, с. 170]

Для правильного складання облікової політики для цілей оподаткування платник податків повинен дотримуватись наступних правил:

- 1) підприємством здійснюється вибір одного з декількох способів, які регулюють порядок визначення податкової бази і обчислення податкових платежів з числа тих, які передбачені чинним податковим законодавством;

- 2) обрані способи обліку встановлюються для підприємства в цілому, у тому числі вони єдині для всіх його структурних підрозділів (включаючи й ті, що мають окремий баланс), незалежно від їх місця розташування;

- 3) дані способи обліку встановлюються на тривалий час – як правило, на

звітний рік;

4) обрані варіанти податкового обліку повинні бути закріплені відповідним організаційно-розпорядчим документом [5, с. 126 ].

На нашу думку, при формуванні облікової політики для цілей оподаткування, особливого значення набувають такі елементи облікової політики, як:

- метод оцінки запасів при їх списанні;
- перелік статей виробничої собівартості;
- методика списання транспортно-заготівельних витрат;
- склад та порядок списання постійних та змінних загальновиробничих витрат;
- база розподілу загальновиробничих витрат.

**Висновки з проведеного дослідження.** Формування облікової політики підприємства належить до найважливіших питань організації бухгалтерського обліку. Правильне її формування та реалізація сприятимуть достовірному визначенню фінансового результату, оптимізації оподаткування, уникненню фінансових санкцій і навпаки формальний підхід до складання облікової політики негативно позначиться насамперед на фінансових результатах та проявиться у високому рівні податкового навантаження на підприємство.

Практика показує, що в багатьох випадках при формуванні облікової політики підприємства, і зокрема, при розробці наказу про облікову політику спостерігається формальний підхід. А елементи облікової політики для цілей оподаткування в багатьох підприємств взагалі відсутні.

При формуванні облікової політики для цілей оподаткування, в наказі про облікову політику необхідно відобразити такі елементи: метод оцінки запасів при їх списанні; перелік статей виробничої собівартості; методика списання транспортно-заготівельних витрат; склад та порядок списання постійних та змінних загальновиробничих витрат; база розподілу загальновиробничих витрат. Оформивши належним чином цей документ і, прописавши в ньому спірні питання, підприємства можуть убезпечити себе від розбіжностей і непорозумінь при податкових перевітках та уникнути фінансових санкцій.

### **Бібліографічний список:**

1. Барановська Т. В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Т. В. Барановська – Київ : НАУ, 2005. – 21 с.
2. Бухгалтерский учет// Под ред. П.С. Безруких. – М.: Высшая школа, 1999. – 563 с.
3. Дерев'янку С. І. Облікова політика підприємства: суть та значення [Електронний ресурс] / С. І. Дерев'янку // Економічні науки. – Режим доступу: [http://www.rusnauka.com/14.NTP\\_2007/Economics/21477.doc.htm](http://www.rusnauka.com/14.NTP_2007/Economics/21477.doc.htm)
4. Крупей Н. С. Деякі аспекти формування облікової політики для цілей оподаткування / Н. С. Крупей // Економічні науки. Сер.: Економіка та менеджмент . - 2012. - Вип. 9(2). - С. 231-240.
5. Кузьменко Г. І. Формування облікової політики підприємства в цілях оподаткування / Г. І. Кузьменко // Економічний простір. – 2011. – № 56/1 – С. 210-216.
6. Кучеренко Т. Регламентування облікової політики фінансової звітності // Бухгалтерський облік і аудит. –2009. –№ 5. –С. 24–34.
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8. Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки: Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 Електронний ресурс. – Режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_020](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020)
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України 07.02.2013 № 73. Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
9. Нужна О. А. Проблеми формування облікової політики підприємства в цілях оподаткування / О. А. Нужна // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки) . - 2013. - № 1(3). - С. 168-173.

10. Облікова політика: навчальний посібник / за ред. Г. М. Давидова. - К.: Знання, 2010. - 479 с.
11. Організація бухгалтерського обліку// За ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП „Рута”, 2002. – 592 с.
12. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV Електронний ресурс. – Режим доступу: [http://kodeksy.com.ua/pro\\_buhgalters\\_kij\\_oblik\\_ta\\_finansovu\\_zvitnist/download.htm](http://kodeksy.com.ua/pro_buhgalters_kij_oblik_ta_finansovu_zvitnist/download.htm)
13. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України: Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 року № 635 Електронний ресурс. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=382876](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876)
14. Савченко О. С. Податковий аспект формування та застосування облікової політики сільськогосподарськими товаровиробниками / О. С. Савченко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки . - 2012. - Вип. 22(2). - С. 360-365.
15. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
16. Черній М.Я. Формування облікової політики підприємств на основі організаційно-технологічних особливостей діяльності / Черній М.Я.// Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. - Вип. 2 (23). - С 381 -388.
17. Шпак В.А. Облікова політика – складова організації бухгалтерського обліку // Вісник Хмельницького національного університету. –2009. –№ 6. –Т. 1. –С. 203–205.