

УДК 653.14

## ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА: ФІНАНСОВИЙ, УПРАВЛІНСЬКИЙ ТА ПОДАТКОВИЙ АСПЕКТИ

**В. Клевець**, к. е. н., доцент

Чортківський інститут підприємництва та бізнесу

Тернопільського національного економічного університету

**Клевець В. Облікова політика підприємства: фінансовий, управлінський та податковий аспекти**

Розкрито важливу роль і правильність вибору облікової політики підприємства та достовірного закріплення її позицій в наказі підприємства щодо порядку ведення фінансового, управлінського та податкового обліку з урахуванням нормативно-правового забезпечення та норм Податкового кодексу.

**Ключові слова:** управлінський облік, облікова політика, фінансовий облік, податковий облік, оцінка активів та зобов'язань, варіанти обліку.

**Klevets' V. Accounting policies of enterprise: financial, managerial and tax aspects**

This article deals with the important role and the right choosing of accounting policies of enterprise and consolidation in the order of procedure of keeping financial, managerial and tax accounting, including regulatory support and the Tax Code.

**Key words:** managerial accounting, accounting policies, financial accounting, tax accounting, valuation of assets and liabilities, accounting variants.

**Клевец В. Учетная политика предприятия: финансовый, управленческий и налоговый аспекты**

Раскрыта важная роль и правильный выбор учетной политики предприятия и закрепления ее позиций в приказе предприятия относительно порядке ведения финансового, управленческого и налогового учета, исходя из нормативно-правового обеспечения и норм Налогового кодекса.

**Ключевые слова:** управленческий учет, учетная политика, финансовый учет, налоговый учет, оценка активов и обязательств, варианты учета.

**Постановка проблеми.** Останніми роками в Україні все актуальнішою стає проблема формування дієвої облікової політики в підприємствах різних галузей і різних організаційно-правових форм.

У практиці господарювання ефективність її впровадження досить низька. Аналіз розпорядчих документів суб'єктів господарювання показав низку суттєвих недоліків як методологічного, так і практичного характеру в її формуванні і застосуванні. Саме тому вкрай важливим є правильний вибір і закріплення в наказі про обліковій політику підприємства порядку ведення фінансового, управлінського та податкового обліку.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Багато вітчизняних учених відносять облікову політику до інструментів бухгалтерського обліку, який обрано для формування фінансової звітності. Зокрема Ф. Бутинець вважає що облікова політика – це сукупність конкретних методів і форм

ведення бухгалтерського обліку, які підприємство обирає, виходячи із загальноприйнятих правил та особливостей своєї діяльності для підготовки й надання фінансової звітності [1].

На думку М. Білухи, “облікова політика підприємства – це вибір суб'єктом господарювання методичних прийомів відображення в бухгалтерському обліку фінансово-господарських операцій на конкретний період із числа легалізованих державними органами управління (переважно на рік)” [2, с. 214].

Натомість Т. Безродна вважає, що “...облікова політика є вибором підприємства конкретних методик, форми, техніки ведення та організації бухгалтерського обліку виходячи з встановлених правил та особливостей діяльності” [3, с. 27].

Такої самої думки дотримуються такі науковці, як П. Житний [4], Г. Журавель, П. Хомин [5] та ін.

На нашу ж думку, облікова політика підприємства повинна охоплювати всю облікову діяльність підприємства, враховуючи здійснення управлінського обліку, а із введенням нового Податкового кодексу України – по-даткового обліку.

**Постановка завдання.** Метою нашого долідження було врахування норм Податкового кодексу України в чинній обліковій політиці, вдосконалення фінансового, управлінського і податкового обліку в підприємствах.

**Виклад основного матеріалу.** Облікова політика повинна регулювати організаційно-методологічні засади фінансового, управлінського та податкового обліку, формувати достовірну звітність й здійснення контролю за їх відображенням в обліковій діяльності підприємства з дотриманням вимог націо-нальних стандартів обліку, інших нормативно-правових актів держави та податкового законодавства України.

Фінансовий, управлінський та податковий облік ґрунтується на всіх елементах системи бухгалтерського обліку, таких як документація та інвентаризація, оцінка та калькуляція, система рахунків і подвійний запис, баланс і звітність, формуючи відповідну інформацію, виходячи з потреб кожного виду обліку.

Опираючись на вимоги чинного законодавства, фінансовий облік підприємства має здійснюватися як комплексний системний облік усієї діяльності підприємства та формувати інформацію для внутрішніх і зовнішніх користувачів.

У нашій державі обліковий процес регулюють Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996-XIV та національні Положення (стандарти) обліку [6; 7].

Держава, здійснюючи зовнішнє регулювання облікової діяльності підприємств, дає змогу вибрати один з альтернативних варіантів обліку чи оціки, які за певними об’єктами обліку задекларовані в національних стандартах [7]. Підприємство може вибирати найбільш оптимальний і використовувати у власній обліковій

політиці й практично застосовувати у фінансовому обліку підприємства. Тому у створеній підприємством обліковій політиці повинні бути відображені всі актуальні питання його діяльності, які не розкриті в законодавчо-нормативних актах держави або ж запропоновані у вигляді варіантів, чи ті, які потребують конкретизації. Усі можливі альтернативні варіанти принципів, методів та оцінки об’єктів обліку закріплені в чинних національних стандартах обліку.

Вибір з альтернативних варіантів обліку чи оцінки його об’єктів, найбільш вигідних для підприємства, із задекларованих державою положень національних стандартів з урахуванням особливостей його діяльності дає змогу формувати виважену та обґрунтовану облікову політику.

Перелік обраних підприємством методів оцінки й процедур обліку, закріплюється у внутрішньому розпорядчому документі щодо облікової політики підприємства, де мають відобразитися всі способи обліку бухгалтерських об’єктів, щодо яких національні стандарти пропонують альтернативні варіанти.

Залежно від вибраних методів оцінки активів та зобов’язань облікова політика безпосередньо впливає на фінансовий результат діяльності підприємства. Вона є складовою фінансової звітності підприємства й повинна відобразитися в примітках до неї. Це дає змогу простежити логічний зв’язок ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності.

Без такого регламентуючого розпорядчого документа, як наказ про облікову політику підприємства, та його дотримання у власній обліковій практиці бухгалтерський облік не відповідатиме принципу послідовності, а фінансова звітність буде необ’єктивною і незрозумілою користувачам.

Загалом основні питання відносно формування та змін облікової політики регламентуються вказаним Законом України, що визначає облікову політику як сукупність принципів, методів і процедур, які застосовуються підприємством для складання й подання фінансової звітності. З цього можна дійти висновку, що вся увага акцентована на формуванні облікової

політики для цілей бухгалтерського обліку, і не зазначено про необхідність її формування для потреб управлінського й податкового обліку.

Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені наказом Міністерства фінансів України № 635 від 27 червня 2013 р., дають відповідь на низку проблемних питань, які виникли з часу її впровадження в практичну діяльність українських підприємств й не розкриті в інших нормативно-правових актах держави [8].

Проте в цих рекомендаціях не вказані основні її складові, окрім фінансового обліку. Щодо податкового обліку, то тільки у п. 2.21 розкривається порядок відображення у квартальній та річній фінансовій звітності відстрочених податкових активів і податкових зобов'язань, а управлінський облік взагалі не згадується.

Управлінський облік має управлінську спрямованість і визначається як облік для задоволення інформаційних потреб керівництва підприємства, що опирається на одержання детальної та достовірної інформації про його доходи й витрати загалом і структурних підрозділів зокрема. Управлінський облік підприємство здійснює самостійно, він законодавчо не регламентований, формується на основі власної облікової політики, ведеться як деталізований облік витрат і калькулювання собівартості продукції. Саме тому основним його завданням є своєчасне отримання правдивої, неупередженої і деталізованої інформації щодо доходів і витрат як загалом, так і в розрізі окремих підрозділів.

Загальновідомо, що найбільшу частину доходів промислове підприємство отримує від основної діяльності – виробництва продукції. Отже, важливе значення має управлінський облік, який ведеться конкретизовано стосовно витрат і калькулювання собівартості продукції, яку випускає підприємство. Власне тому виникає необхідність формування такої системи інформації, яка б своєчасно забезпечувала ефективне управління підприємством і приляла отриманню оптимального фінансового результату. Можна дійти висновку, що тут важливу роль відіграє

правильний вибір оптимального варіанта з-посеред регламентованих державою в нормативно-правових актах та розкриття системи ведення управлінського обліку, обліку витрат виробництва і калькулювання продукції.

Управлінський облік послуговується закритою для інших користувачів внутрішньою інформацією.

Виходячи з відмінностей фінансового та управлінського обліку, можна стверджувати, що вони мають різну мету. Перший забезпечує складання звітності для зовнішніх і внутрішніх користувачів. Як вагома частина бухгалтерського обліку, на відміну від управлінського, повністю ґрунтується на національних стандартах обліку й надає інформацію, яка є базою для податкового обліку.

Управлінський же облік опирається переважно на положення власної облікової політики й національні стандарти обліку. Звітність, необхідна для керівництва в частині управління виробництвом і виробничими підрозділами (управлінська), законодавством не передбачена, а визначається потребами менеджменту підприємства.

Якщо ведення управлінського обліку не обов'язкове в обліковій діяльності підприємств, а здійснюється тільки згідно з його потребами, то податковий облік, навпаки, входить в обов'язки всіх підприємств-платників податків. Перед останніми з прийняттям Податкового кодексу України постала потреба в узгодженні складових облікової політики й норм цього кодексу для поєднання методологічних засад бухгалтерського і податкового обліку.

Варто звернути увагу на такі розбіжності та неузгодження в тлумаченні і розкритті деяких складових облікової політики у національних стандартах обліку [7] з положеннями Податкового кодексу України:

- поріг суттєвості стандартом П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” не регламентовано, тому встановлюється підприємством самостійно на підставі листа Міністерства фінансів України від 29.07.2003 № 304230-04108, яким надаються рекомендації щодо встановлення порогу

суттєвості, використання його за податковим кодексом не передбачено;

- термін корисного використання об'єкта основних засобів і нематеріальних активів встановлюється підприємством самостійно, проте норми податкового кодексу (п. 145.1, пп. 145.1.1, п. 146.2) уточнюють, що допустимі строки корисного використання повинні бути не менші від мінімального терміну;

- методи нарахування амортизації основних засобів, нематеріальних активів здійснюються згідно з П(С)БО 7, п. 26, П(С)БО 8 п. 27 з уточненням використання згідно з пп. 145.1.1, пп. 145.1.5 Податкового кодексу;

- одиницю обліку запасів, згідно з П(С)БО 9 "Запаси", п. 7, є найменування, однорідна група або ж їх вид, а у податковому законодавстві, застосування цих термінів регулюється п. 14.1.84; оцінка вибуття запасів здійснюється через вибір із декларованих П(С)БО 9, згідно з п. 140.4 ПК;

- методи визначення резерву сумнівних боргів підприємства (застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості; застосування коефіцієнта сумнівності) регламентовані п. 8 П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість"; згідно з податковим законодавством (пп. "Г" п. 138.10.6) витрати на створення резерву сумнівної заборгованості визнаються витратами в сумі безнадійної дебіторської заборгованості;

- створення (або нестворення) забезпечень для відшкодування наступних операційних витрат (оплата відпусток працівникам; додаткове пенсійне забезпечення; виконання гарантійних зобов'язань; реструктуризація; виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів) повинно здійснюватися згідно з п. 13 П(С)БО 11 "Зобов'язання", проте в Податковому кодексі таке не декларовано;

- методи оцінки ступеня завершеності операції з надання послуг згідно з п. 11 П(С)БО 15 "Дохід" полягають у вивченні виконаної роботи; визначенні питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані; визначенні питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній

сумі витрат. Відповідно до п. 137.1 Податкового кодексу дохід від надання послуг і виконання робіт визнається за датою складення акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг;

- методи відображення фінансових інвестицій на дату балансу в обліку визначаються згідно п. 8, п. 11 П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції" за справедливою вартістю, участю в капіталі, а у податковому обліку відповідне визначається згідно з даними бухгалтерського обліку;

- згідно з п. 11-16 П(С)БО 16 "Витрати" методи калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), перелік і склад змінних й постійних загальновиробничих витрат та їх розподіл вибираються підприємством самостійно;

- відповідно до П(С)БО та Податкового кодексу (пп. 14.1.228) собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг визначається як витрати, що прямо пов'язані з виробництвом та/або придбанням реалізованих протягом звітного податкового періоду товарів (робіт, послуг);

- методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом згідно з п. 4 П(С)БО 18 "Будівельні контракти" трактується як вимірювання та оцінка виконаної роботи, співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі; співвідношення фактичних витрат від початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом податковим законодавством не передбачено;

- за П(С)БО 23 "Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін", п. 6, інформація надається через оцінку активів або зобов'язань в операціях пов'язаних сторін, порівнювану неконтрольовану ціну; ціну перепродажу, "витрати плюс", балансову вартість, у Податковому кодексі така інформація не розкривається.

Варто звернути увагу на те, що до важливих змін, які відбулися у зв'язку з реформуванням податкового законодавства, належить відміна правила першої події з метою оподаткування прибутку (з 1.04.2011 р. не застосовується). Згідно з базовим принципом (п. 152.3 ст.152 ПКУ) доходи і витрати нараховуються з моменту їх виникнення згідно з правилами, встановленими цим розділом, незалежно від дати надходження або сплати коштів, якщо інше не встановлено цим розділом.

У III розділі Податкового кодексу України є важливі уточнення, які повинні бути враховані підприємством у веденні податкового обліку, а саме:

- згідно з пп. 136.1.1 ст.136 до складу доходів не входить сума попередньої

оплати та авансів, отримана в рахунок оплати товарів, виконаних робіт, наданих послуг;

- відповідно до п. 137.4 ст. 137 датою отримання доходів є звітний період, в якому такі доходи визнаються згідно з цією статтею, незалежно від фактичного надходження коштів (метод нарахувань);

- відповідно до пп. 139.1.3 ст. 139 до складу витрат не входять суми попередньої (авансової) оплати товарів, робіт, послуг.

**Висновки.** Із введенням в дію Податкового кодексу України підприємствам потрібно переглянути чинну облікову політику з урахуванням норм зазначеного кодексу, правильно вибрати й закріпити в наказі про облікову політику підприємства систему ведення управлінського обліку.

#### **БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК**

1. *Бутинець Ф. Ф. Проблеми науки бухгалтерського обліку: реалії : монографія / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : Рута, 2005. – 324 с.*
2. *Білуха М. Т. Основні напрямки розвитку науки з бухгалтерського обліку і фінансового контролю / М. Т. Білуха // Вісник Київ. нац. ун-ту ім. Т. Шевченка. – 2001. – Вип. 51. – С. 13-17.*
3. *Безродна Т. Облікова політика бюджетних установ: проблеми становлення / Т. Безродна // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 8. – С. 27-29.*
4. *Житний П. Є. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства / П. Є. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3. – С. 3-10.*
5. *Журавель Г. П. Облікова політика підприємства в ринкових умовах : навч. посіб. / Г. П. Журавель, В. Б. Клевець, П. Я. Хомин. – Тернопіль : Професіонал, 2009. – 320 с.*
6. *Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.99. № 996- XIV // Все про бухгалтерський облік. – 2009. – 30 січ.*
7. *Національні стандарти обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).*
8. *Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).*

