

## **Облікова політика як інструмент контролю і управління фінансовими результатами**

Ринкові перетворення в українській економіці зумовили безліч підходів до організації облікової системи господарюючих суб'єктів, основу якої становить облікова політика підприємства.

Під обліковою політикою організації розуміється прийнята нею сукупність способів ведення бухгалтерського обліку - первинного спостереження, вартісного виміру, поточної угруповання і підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності [1, ст.8, п. 5].

Облікова політика поєднує обрані підприємством способи ведення обліку, що допускаються законодавчими і нормативними актами, що входять в систему нормативного регулювання бухгалтерського та податкового обліку.

Зміст і напрямок облікової політики підприємства повинні сприяти такій організації облікової системи, при якій облік максимально сприяє вирішенню проблем контролю та управління при взаємодії з зовнішніми суб'єктами. Облікова політика підприємства повинна забезпечувати достовірність та інформативність звітних даних, баланс інтересів різних груп користувачів звітності, своєчасне формування управлінської інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень, мінімізуючи при цьому рівень оподаткування. Іншими словами, облікова політика є одним з основних інструментів контролю та управління господарюючим суб'єктом.

Використання механізму раціонально побудованої облікової політики для цілей контролю фінансових результатів, на нашу думку, можливо через оптимізацію методичних і організаційно-технічних способів ведення обліку.

Методичні способи ведення обліку - це способи формування інформації про фінансовий стан і фінансові результати діяльності підприємства, а також про його податкові зобов'язання, що включають:

- способи обліку, варіантність яких передбачена чинним законодавством та нормативними актами з бухгалтерського обліку;

- способи обліку, опис яких відсутня в чинному законодавстві та нормативних актах з бухгалтерського обліку;

- способи обліку, варіантність яких обумовлена суперечностями і недосконалістю чинного законодавства та нормативних актів з бухгалтерського обліку [4, с. 71].

Оптимізація методичних способів ведення обліку націлена на закріплення в обліковій політиці обраних підприємством найкращих способів ведення бухгалтерського, податкового, управлінського та статистичного обліку окремих видів доходів і витрат, на основі яких здійснюється контроль і управління формованими фінансовими результатами.

До способів ведення бухгалтерського обліку, затверджується при формуванні облікової політики підприємства для застосування в поточної господарської діяльності, належать: методи нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів; порядок оцінки виробничих запасів і обліку заготовляння матеріалів; порядок списання загальногосподарських витрат і способи оцінки незавершеного виробництва; методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) та ін.

До способів ведення податкового обліку, затверджується при формуванні облікової політики підприємства, відносяться: порядок угруповання витрат і методи оцінки сировини і матеріалів, методи нарахування амортизації амортизується майна і підходи до створення резерву по сумнівних боргах і з гарантійного ремонту та гарантійного обслуговування; порядок визнання доходів і витрат (касовий метод і метод нарахування); порядок обчислення і сплати авансових платежів з податку на прибуток та ін.

Способи ведення управлінського обліку являють собою сукупність обраних господарюючим суб'єктом і закріплених в обліковій політиці методів обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Як правило, методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у бухгалтерському та управлінському обліку збігаються. Це пов'язано з тим, що механізм калькуляційного обліку, з одного боку, є невід'ємною частиною управлінської бухгалтерії в силу того, що процес основного виробництва та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) практично завжди виступають центральним елементом системи управління підприємством, з іншого боку, він нерозривно пов'язаний з урахуванням бухгалтерським, оскільки собівартість продукції (робіт, послуг) відіграє важливу роль у визначенні фінансового результату як по підприємству в цілому, так і по окремих його центрах відповідальності. Однак, в обліковій політиці підприємства для цілей управлінського обліку можуть бути затверджені методи обліку витрат, відмінні від встановлених в бухгалтерському обліку, в тому числі і методи, самостійно ним розроблені.

Інформація статистичного обліку формується виходячи із способів і методів ведення обліку, прийнятих в обліку бухгалтерському. Така наступність способів і методів обліку викликана тим, що статистичний облік ґрунтується на інформації, відображеній у фінансовій звітності та сформованій за правилами бухгалтерського обліку. У той же час в обліковій політиці підприємства, на нашу думку, може встановлюватися порядок розрахунку окремих аналітичних показників, за якими у нормативній і економічній літературі відсутні єдині методики обчислення, а також описуватися порядок розрахунку окремих показників статистичного обліку, розроблених підприємством самостійно.

Вибрані і закріплені в обліковій політиці способи ведення бухгалтерського, податкового, управлінського та статистичного обліку визначають порядок формування інформації про доходи та витрати підприємства, його фінансове і майнове становище, надаючи тим самим вплив на фінансовий результат. Фінансовий результат роботи підприємства можна представити як сумарну складову всіх встановлених і оцінених у грошовому вираженні способів обліку доходів і витрат з урахуванням їх реальної величини, "очищеної" від впливу прийнятих методів обліку. Іншими словами, умовний за своєю природою, вибір методики обліку доходів і витрат призводить до реальних змін величини фінансового результату. При цьому основний вплив на величину фінансових результатів надають методи бухгалтерського та податкового обліку, оскільки вони є визначальними при побудові облікової системи підприємства.

Способи ведення бухгалтерського обліку забезпечують формування інформації про величину фінансових результатів діяльності підприємства, що відображається у фінансовій звітності. Адміністрація підприємства зацікавлена у виборі таких способів і методів ведення бухгалтерського обліку, які забезпечують формування найбільшої величини фінансових результатів, оскільки це є не тільки гарантом високих дивідендів власників і акціонерів, але і в значній мірі визначає інвестиційну привабливість господарюючого суб'єкта. З іншого боку, управління економічним суб'єктом має бути орієнтоване на ефективне здійснення ним діяльності протягом тривалого періоду часу. У зв'язку з цим короткострокові цілі з отримання максимального фінансового результату можуть підмінятися довгостроковими, нерідко на шкоду короткостроковим. Тобто адміністрація економічного суб'єкта може і повинна вибирати такі методи обліку, які сприяють забезпеченню ефективності господарювання підприємства протягом тривалого періоду часу. До методів ведення обліку, що сприяє ефективному господарюванню економічного суб'єкта, відносяться:

- прискорені методи амортизації основних засобів і нематеріальних активів;
- методи оцінки матеріально-виробничих запасів в умовах інфляції;
- оцінка незавершеного виробництва за вартістю сировини і матеріалів;

- інші методи, які, незважаючи на скорочення прибутку в поточному періоді, за рахунок прискорення оборотності основних і оборотних коштів, призводять до збільшення фінансових результатів у довгостроковому періоді.

Вибір способів ведення податкового обліку впливає, насамперед, на податкові зобов'язання підприємства, тому як власники, так і адміністрація зацікавлені у виборі таких методів обліку, які дозволили б мінімізувати податкові зобов'язання. У складі способів ведення податкового обліку, що забезпечують формування найменшої величини фінансового результату, що є базою для обчислення податку на прибуток, визнаються: метод нарахування амортизації основних засобів, метод оцінки матеріально-виробничих запасів в умовах інфляції, створення резервів майбутніх витрат, резерву по сумнівних боргах і ін.

Таким чином, встановлюючи способи і методи обліку окремих об'єктів і операцій у бухгалтерському та податковому обліку в різному їх поєднанні, адміністрація економічного суб'єкта може варіювати величину фінансових результатів. При цьому найбільший фінансовий результат у короткостроковому періоді можливий при встановленні "уповільнених", консервативних способів ведення бухгалтерського обліку та прогресивних способів ведення податкового обліку. Така облікова стратегія характерна для побудови облікової системи господарюючого суб'єкта при орієнтації адміністрації на інтереси власників і акціонерів підприємства.

Однак, формуючи облікову політику, адміністрація підприємства може ставити перед собою й інші цілі, не пов'язані з інтересами власників. У цих умовах облікова політика формується таким чином, щоб забезпечити найменшу трудомісткість облікових процедур. Вибір облікової стратегії, орієнтованої на зниження трудомісткості обліку, обумовлений тим, що способи ведення бухгалтерського та податкового обліку навіть за однорідними операціями не завжди збігаються. Резюмуючи вищевикладене, слід зазначити, що на практиці сформовані два основні варіанти формування облікової стратегії (безумовно, існують і проміжні рішення):

1. Облікова стратегія, орієнтована на інтереси власників і акціонерів підприємства і передбачає максимальне розділення способів ведення бухгалтерського та податкового обліку;

2. Облікова стратегія, орієнтована на зниження трудомісткості обліку і передбачає максимальне зближення способів ведення бухгалтерського та податкового обліку.

Однак, на нашу думку, і та, і інша облікова стратегія не позбавлені недоліків. Недоліками першої стратегії є велика трудомісткість ведення обліку, в результаті чого зростає кількість помилок, знижуються контрольні можливості обліку, що, в кінцевому рахунку, призводить до збільшення економічних санкцій з боку податкових органів.

Недоліком другої облікової стратегії є свідоме заниження адміністрацією фінансових результатів діяльності організації, оскільки найбільша гармонізація бухгалтерського та податкового обліку досягається при виборі "уповільнених" методів обліку. До того ж повної гармонізації бухгалтерського та податкового обліку практично досягти неможливо з огляду на те, що чинне законодавство по багатьом елементам облікової політики не передбачає абсолютно ідентичних методів бухгалтерського та податкового обліку.

На нашу думку, облікову політику слід формувати таким чином, щоб вона сприяла ефективному функціонуванню господарюючого суб'єкта в довгостроковому періоді і тим самим відповідала завданням контролю фінансових результатів. Побудова облікової стратегії, орієнтованої на цілі контролю фінансових результатів, має передбачати вибір таких методів ведення обліку, які, з одного боку, забезпечували б інвестиційну привабливість підприємства і задовольняли інтереси власників, з іншого - не приводили б до великої трудомісткості облікових процедур.

Таким чином, при формуванні облікової політики, орієнтованої на цілі контролю, підприємство має встановлювати способи ведення бухгалтерського та податкового обліку виходячи зі співвідношення "ефективність/трудомісткість", де під ефективністю розуміється здатність підприємства прибутково здійснювати свою діяльність протягом тривалого періоду часу. Чим більше значення зазначеного співвідношення, тим більше встановлюваний метод обліку буде сприяти здійсненню контролю на підприємстві. Оцінка такого співвідношення може вироблятися як на основі використання математичних моделей, так і професійного судження працівників бухгалтерської служби та внутрішнього контролю підприємства.

Однак ретельно підібрані і затверджені в обліковій політиці методичні способи ведення бухгалтерського, податкового, управлінського та статистичного обліку можуть не давати очікуваного ефекту, якщо організація обліку на підприємстві не буде адекватна вимогам.

### **Література:**

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні, Закон України від 15.07.1999 № 996-XIV
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» Наказ МФУ від 07 лютого 2013 року № 73
3. «Про облікову політику», лист МФУ від 21.12.2005 г. №31-34000-10-5/27793
4. Николаева С.А. Учетная политика организации на 2002 год: Принципы формирования, содержание, практические рекомендации, аудиторская проверка. - Изд. 6-е, перераб. и доп. - М.:Аналитика-Пресс, 2002. - 360 с.