

ВПЛИВ ОКРЕМИХ ЕЛЕМЕНТІВ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ НА ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ ПІДПРИЄМСТВА

У статті розглянуто сутність та значення облікової політики в управлінні підприємством. Досліджено основні елементи облікової політики та їх вплив на фінансові результати. Запропоновано використовувати тільки необхідні для обліку фінансових результатів методи, які полегшать роботу бухгалтера і дозволять отримувати достовірну інформацію.

Ключові слова: фінансові результати, облікова політика, організація обліку, елементи облікової політики, амортизація, запаси, резерви.

The article considers the nature and significance of accounting policies in enterprise management. The basic elements of accounting policies and their influence on financial results. Proposed to use only necessary to account for the financial results of the methods that facilitate the work of an accountant and will receive accurate information.

Key words: financial results, accounting policies, business accounting, accounting policies, depreciation, reserves, reserve.

В статье рассматривается сущность и значение учетной политики в управлении предприятием. Исследованы основные элементы учетной политики и их влияние на финансовые результаты. Предложено использовать только необходимые для учета финансовых результатов методы, которые облегчат работу бухгалтера и позволят получать достоверную информацию.

Ключевые слова: финансовые результаты, учетная политика, организация учета, элементы учетной политики, амортизация, запасы, резервы.

Вступ. Ефективність функціонування облікової системи та застосовуваних методів слід оцінювати, виходячи з їх впливу на успіх діяльності господарюючого суб'єкта, так як облік не є самоціллю, він служить засобом для досягнення успіху в бізнесі. Очевидно, що існує нерозривний зв'язок між обліком і менеджментом. Важливою сполучною ланкою менеджменту і обліку в економічному суб'єкті є облікова політика. Роль бухгалтера в управлінні організацією зростає в зв'язку з тим, що він може брати участь в управлінні показниками балансу і звітності, показниками податкових декларацій, бере участь в інформаційному забезпеченні управлінських рішень. Раціоналізація облікової політики підприємства може помітно підвищити його ефективність або запобігти небажаному розвитку подій, не вимагаючи значних фінансових вкладень і хворобливих змін організаційної структури. Облікова політика є фундаментом облікової системи на підприємстві, від якої залежить фінансовий

результат.

Грамотно складена і осмислена облікова політика повинна відповідати фінансовій стратегії розвитку господарюючого суб'єкта. Одним з основних напрямків розробки фінансової політики, поряд з формуванням кредитної політики, політики управління власним і залученим капіталом, оборотними і необоротними активами, є розробка облікової політики з метою ведення фінансового та податкового обліку.

В результаті аналізу практичної діяльності бухгалтерських служб і аудиторських компаній були виділені різні цілі, які можуть переслідувати суб'єкти господарювання, формуючи облікову політику. Причому, формально облікова політика може переслідувати тільки одну мету – це зниження трудомісткості, як самого процесу розробки, так і облікових процедур.

Аналіз останніх досліджень. Дослідженням впливу облікової політики на фінансові результати діяльності підприємства займається багато сучасних вчених-економістів, серед яких: Т. В. Барановська, Ф.Ф. Бутинець, П. Є. Житний, А. Г. Загородній, З.-М. В. Задорожний, Г. Г. Кірейцев, В.В. Ковальов, С. А. Кузнецова, Я.В. Лебедзевич, С.Ф. Легенчук Л. Г. Ловінська, Г. О. Партин, О. М. Петрук, М. С. Пушкар, С. В. Свірко, Я.В. Соколов, В. А. Шпак та інші.

Більшість науковців у своїх працях надають перевагу лише окремим елементам облікової політики, які, на їхню думку, мають значний вплив на фінансові результати. Проте, на сьогоднішній день, питання впливу елементів облікової політики на задоволення інтересів суб'єктів господарювання щодо формування фінансових результатів залишається не достатньо дослідженим, тому є актуальним та потребує подальших наукових досліджень.

Методика досліджень. У науковій літературі є багато публікацій присвячених цій проблемі, та, зокрема питанню впливу елементів облікової політики на фінансовий результат. Та на жаль, серед вітчизняних досліджень є недостатньо публікацій присвячених узагальненню підходів та вибору їх оптимальної кількості. Тому дана стаття покликана виправити це становище.

Постановка завдання. Метою дослідження є розробка теоретичних і практичних рекомендацій щодо удосконалення механізму раціонально побудованої облікової політики з метою впливу на фінансові результати.

Результати досліджень. Італійський вчений Джино Дзаппа в своїх працях згадував облікову політику наступним чином: «З бухгалтерської точки зору доходи підприємства очевидні, а витрати сумнівні» [1, с.200]. Це пов'язано з тим, що доходи витікають із документів на реалізацію продукції, товарів, робіт, а розмір витрат завжди залежить від облікової політики підприємства і вибору керівництвом різних методологічних прийомів, доходи визначаються об'єктивно, витрати, пов'язані з визначенням собівартості, - суб'єктивні. Звідси, і розмір прибутку – величина суб'єктивна. В подальшому ідею Джино Дзаппа розвивали в своїх працях і підтвердили властивість облікової політики впливати на розмір прибутку прихильники соціологічного підходу до обліку, такі як А Рапапорт, Ф.А. Бімс, П.Е. Фертих, А.Ч. Літлтон, В.К. Циммерман. Зокрема,

Літлттон підкреслював наступне: «Для задоволення потреб обліку необхідно усвідомлювати відносність облікових даних». Це підсилюється достатньо ліберальним підходом до облікової політики, що полегшує сприйняття певної ймовірності облікових даних, які залежать не від злої волі, хоча і така може мати місце, а від самої методології, від відносності оцінок, з якими приходиться працювати бухгалтерам. Цей релятивізм майже не знайомий нашим обліковим працівникам, більшість з них щиро впевнені, що якщо вони не зайняті свідомою фальсифікацією облікових даних, то всі бухгалтерські реєстри відображають безумовну і абсолютну істину, вони не сумніваються в достовірності облікових даних [2, с.53].

Насамперед зазначимо, що в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» з 01.01.2018 р. змінилося саме визначення облікової політики. Оновлене визначення звучить так: облікова політика — це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності

Використання механізму раціонально побудованої облікової політики з метою впливу на фінансові результати, на нашу думку, можливе 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 і нормативними актами бухгалтерського обліку;
- способи обліку, які не описуються чинним законодавством і нормативними актами бухгалтерського обліку;
- способи обліку, варіантність яких обумовлена протиріччями і недосконалістю діючого законодавства і нормативних актів бухгалтерського обліку.

Усі діючі нормативні документи з бухгалтерського обліку та оподаткування можна розділити на дві групи: одноваріантні і багатоваріантні.

Відповідно до «Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства» від 27.06.2013 р. № 635 [3] можна виділити «імперативні норми», тобто норми, які підприємство не може змінювати на свій власний розсуд. Такі норми недоцільно розкривати в наказі про облікову політику і до них можемо віднести: подвійний запис, інвентаризацію, документування операцій, інші елементи методу бухгалтерського обліку.

Протилежними імперативним є «диспозитивні норми». Диспозитивна норма описує умови договору у вигляді можливого варіанту, при цьому не обмежуються можливості сторін самостійно його змінювати.

Саме диспозитивні норми щодо бухгалтерського обліку, на відміну від імперативних, повинні розкриватися у обліковій політиці підприємства.

Існують випадки, коли нормативні документи містять кілька варіантів відображення в обліку тих чи інших фактів господарського життя

(багатоваріантні розпорядження). До зазначених варіантів можна віднести вибір методу оцінки вибуття запасів, який регламентується національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». Використання кожного окремого методу призведе до отримання підприємством різної величини собівартості реалізованої продукції. Крім цього, п. 28 положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», передбачає можливість самостійного вибору підприємством одного з п'яти методів нарахування амортизації об'єкта основних засобів. При застосуванні того чи іншого методу буде різною річна сума амортизації a , отже, різним буде розмір витрат підприємства та, відповідно, фінансові результати.

Іноді нормативні документи взагалі не містять конкретних розпоряджень відносно правил обліку окремих фактів господарського життя. В таких випадках підприємство самостійно розробляє певний спосіб виходячи з діючих положень бухгалтерського обліку.

Не викликає сумніву те, що різні варіанти обліку та оцінки мають різні наслідки і призводять до формування різних результатів. Проаналізувавши вплив всіх виявлених елементів на фінансові результати, статті звітності і показники діяльності підприємства, стає очевидним, що вплив одних елементів сильніше інших, крім того, вплив одних елементів можна виявити тільки в проміжній звітності, а деякі елементи не мають жодного впливу на фінансові результати.

Нажаль, в даний час не в повній мірі використовують можливості облікової політики, як найдійовішого способу коригування фінансових показників. Тому, в рамках нашого дослідження слід виділити найсуттєвіші елементи облікової політики які мають значний вплив на фінансові результати, а саме: вибір методу нарахування амортизації основних засобів та методу оцінки вибуття запасів.

Слід звернути увагу на важливий момент – розмір прибутку слід оптимізувати, а не бездумно збільшувати або зменшувати. Тому спочатку необхідно мати цілі оптимізації [4].

Аналіз елементів облікової політики, які мають вплив на фінансові результати, свідчить про те, що в залежності від вибору конкретних елементів кожного способу та періоду відображення в фінансовій звітності можна сформувати максимальний та мінімальний розмір фінансових результатів. Групування способів, за допомогою яких можна збільшити або зменшити розмір фінансових результатів представимо у вигляді таблиці (табл. 1.).

Підводячи підсумки можна стверджувати, що на сьогоднішній день підприємства мають реальну можливість залежно від своїх цілей і завдань впливати на величину одного з найважливіших показників фінансової звітності – фінансовий результат. Так, якщо підприємство зацікавлене в залученні інвесторів і кредиторів, перевага буде віддаватися в фінансовому обліку алгоритму отримання максимальної величини нерозподіленого прибутку у звітності. У випадку, коли підприємство не орієнтується на інтереси інвесторів, то, як правило, на практиці воно намагається знизити свої фінансові

результати з метою зменшення податку на прибуток.

Таблиця 1.

**Поєднання елементів облікової політики, які дозволяють сформуванати
максимальний та мінімальний розмір фінансових результатів на
виробничих підприємствах**

Елементи облікової політики підприємства	Збільшення розміру фінансового результату досягається при виборі способів	Зменшення розміру фінансового результату досягається при виборі способів
1. Методи нарахування амортизації основних засобів	1.1) Прямолінійний метод	1.2) Метод зменшення залишкової вартості 1.3) Кумулятивний
2. Методи нарахування амортизації нематеріальних активів	2.1) Прямолінійний метод	2.2) Виробничий метод 2.3) Метод зменшення залишкової вартості
4. Методи оцінки вибуття запасів	4.1) Метод ФІФО	4.2) Метод середньозваженої собівартості
5. Резерв сумнівних боргів	1) Не створювати	2) Створювати
6 Створення забезпечень для відшкодування майбутніх витрат і платежів: – Забезпечення виплат відпусток; – Додаткове пенсійне забезпечення; – Забезпечення гарантійних зобов'язань; – Забезпечення матеріального заохочення; – Забезпечення відновлення земельних ділянок.	1) Не створювати	2) Створювати

Продовжуючи роздуми про вплив елементів облікової політики на фінансовий результат, можна зробити висновки про зайву багатоваріантність елементів облікової політики, тому спробуємо визначити, в яких дозволених законодавством методах можна від них відмовитись. Проаналізувавши основні елементи облікової політики, визначимо тільки необхідні для обліку фінансових результатів, які полегшать роботу бухгалтера і дозволять отримувати достовірну інформацію.

Амортизація, є одним з основних інструментів управління фінансовими результатами. Бухгалтерський облік багатий методами нарахування амортизації, так по основних засобах їх п'ять, по нематеріальних активах теж п'ять. Податковий облік в цьому відношенні теж не відстає, в ньому передбачено ті ж самі п'ять методів нарахування амортизації. Відповідно до МСБО 16 «Основні засоби» виділяють три методи: прямолінійний метод, метод зменшення залишку та метод суми одиниць продукції.

На наш погляд, кількість методів нарахування амортизації в бухгалтерському обліку, як по основних засобах, так і по нематеріальних активів, необхідно зменшити до трьох: прямолінійний, метод зменшення залишкової вартості та виробничий метод, так, як це визначено в МСБО.

Метод зменшення залишкової вартості більш точно відображає характер

фізичного і морального зносу засобів праці в порівнянні з прямолінійним методом, його застосування дозволить в перші роки використання об'єкта списати для зменшення оподаткованого прибутку амортизацію в більшій сумі, ніж при прямолінійному способі. Проте, для будівель, споруд, передавальних пристроїв амортизацію рекомендують нараховувати тільки прямолінійним методом.

Варто зазначити, що прямолінійний метод найбільш популярний при складанні звітності за МСФЗ, оскільки його найпростіше застосовувати при складанні періодичних (наприклад, щомісячних) звітів, призначених для внутрішнього використання.

Як зазначалося вище, облік сезонності при нарахуванні амортизації в податковому обліку не передбачений. При цьому в місяцях, коли основний засіб не використовується в результаті сезонного характеру робіт, нарахована амортизація все одно сприяє зменшенню податкової бази як відповідна умова ст. 145.1.1. Податкового Кодексу (якщо підприємство не консервує основні засоби).

Чималий вплив на розмір фінансових результатів, мають встановлені чинним законодавством методи оцінки вибуття запасів, що включаються до витрат від звичайної діяльності підприємства.

У міжнародній практиці згідно МСБО 2 «Запаси», можливе застосування таких методів оцінки вибуття запасів: метод стандартних витрат, метод роздрібних цін, ФІФО, середньозваженої собівартості та метод конкретної ідентифікації собівартості. У вітчизняній практиці способи оцінки вибуття запасів такі ж, як і в міжнародній. На наш погляд, для вітчизняного бухгалтерського обліку в сучасних ринкових умовах достатньо використання двох методів: середньозваженої собівартості та методу ідентифікованої собівартості. Враховуючи специфіку діяльності виробничих підприємств, використання даних способів забезпечить більш рівномірне включення матеріальних витрат в собівартість виготовленої продукції і дозволяє підприємству спрогнозувати динаміку цін на матеріальні запаси, тобто більш реально відобразатиме вартість запасів в ринкових умовах.

З метою рівномірного включення майбутніх витрат у витрати виробництва важливу роль відіграє створення забезпечень для відшкодування майбутніх витрат і платежів [5].

Створення забезпечень впливає на фінансові результати протягом звітного року. Забезпечення дозволяють більш реально показати активи підприємства, що направляються на покриття зобов'язань, згідно з принципом консерватизму визнати збиток завчасно, а отже, отримати більш об'єктивний розмір чистих активів і чистого прибутку до розподілу, що важливо для користувачів звітності. Тому, на наш погляд створювати забезпечення є необхідно.

Таким чином, в таблиці 2 рекомендуємо елементи облікової політики, що знижують багатоваріантність обліку.

**Рекомендовані елементи облікової політики
для формування фінансових результатів**

Елемент облікової політики підприємства	Рекомендовані варіанти
<i>Для потреб фінансового обліку</i>	
1. Способи нарахування амортизації основних засобів	1) Прямолінійний спосіб 2) Метод зменшення залишкової вартості 3) Виробничий метод
2. Способи нарахування амортизації нематеріальних активів	1) Прямолінійний 2) Метод зменшення залишкової вартості
3. Методи оцінки запасів вибуття запасів	1) Метод ідентифікованої собівартості 2) Метод середньозваженої собівартості
4. Створення забезпечень	– Забезпечення виплат відпусток; – Додаткове пенсійне забезпечення; – Забезпечення гарантійних зобов'язань; – Забезпечення призового фонду; – Забезпечення матеріального заохочення; – Забезпечення відновлення земельних ділянок.

Отже, оптимальна кількість елементів облікової політики, наведених в таблиці, дасть змогу застосовувати лише необхідні для обліку фінансових результатів, що полегшить роботу бухгалтера і дозволить отримувати достовірну інформацію всіма користувачами.

Висновки. Корисність такого підходу нами вбачається і в тому, що користувач буде мати уявлення про правила обліку на підприємстві, розуміння яких дозволить сприймати подану в звітності картину фінансового становища підприємства, не тільки як результат фінансово-господарської діяльності, але і як результат їх бухгалтерської інтерпретації, зможе на основі єдиних правил здійснювати порівняння фінансових результатів різних підприємств однієї галузі. Зазначені пропозиції будуть сприяти формуванню повної, достовірної та нейтральної інформації по відношенню до всіх користувачів.

Список використаних джерел

1. Баранов П.П., Запышкина Т.А. Учетная политика организации как инструмент управления показателями финансового состояния/ П.П. Баранов, Т.А. Запышкина //Аудит и финансовый анализ. - 2007. - №1. - С. 200-203.
2. Littleton A. C. The historical foundations of modern accounting. University of Illinois, 1931.
3. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства : затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382859&cat_id=293536.
4. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Соколов Я.В. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
5. Скрипник Н.В. Вплив елементів облікової політики на фінансовий результат діяльності швейного підприємства // Інноваційна економіка. – 2012. – № 10. – С. 266-269.