

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра адміністрування податків**

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

**на тему: «Облікова політика підприємства як об'єкт податкового
консультування»**

Здобувача вищої освіти II курсу,
групи ОМП-22-4,
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»,
ОПП «Податкове консультування»



(підпис)

Іванишин
Руслан Богданович

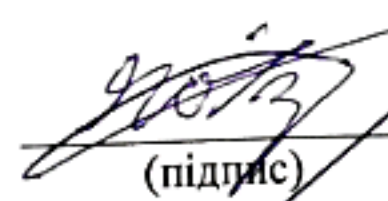
Науковий керівник



(підпис)

Скоромцова Тетяна
Олександрівна,
к.е.н., доцент

Керівник освітньо-професійної
програми



(підпис)

Ізмайлов
Ярослав Олексійович,
д.е.н., професор

Допущено до захисту за рішенням кафедри адміністрування податків,
протокол від «26» 01 2024 № 5

Завідувач кафедри
адміністрування податків



(підпис)

Іванишина Ольга
Степанівна,
к.е.н., доцент

Реєстрація № 13 15.01.2024

(дата)

Яруш
(підпис відповідальної особи)

Результати перевірки

до захисту
(до захисту, на доопрацювання)

26.12.23

(дата)

Яруш
(підпис)

Результат захисту

90/7/5
(оцінка)

05.02.2024

(дата)

Яруш
(підпис)

Голова комісії:

Яруш
(підпис)

І. Л. Романов

(ініціали, прізвище)

Члени комісії:

Яруш
(підпис)

Я. О. Ізмайлов

(ініціали, прізвище)

Яруш
(підпис)

Ю. В. Панура

(ініціали, прізвище)

Яруш
(підпис)

Т. В. Тучак


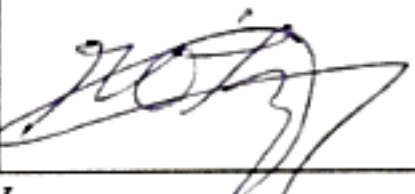
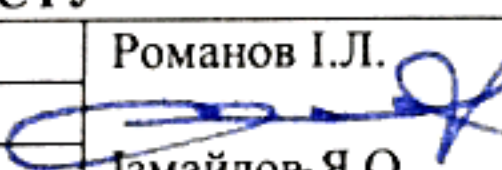

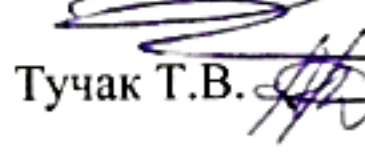
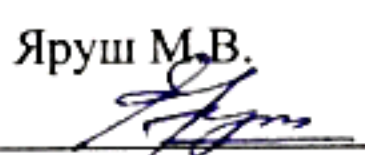

(ініціали, прізвище)

Секретар комісії:

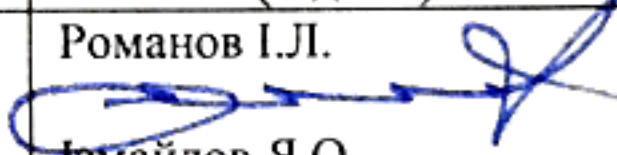
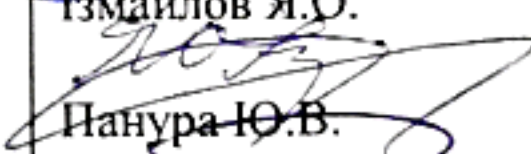

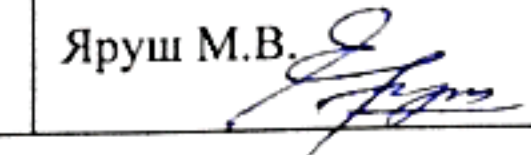
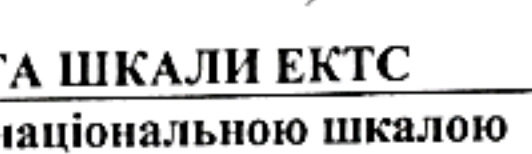
Яруш

М. В. Яруш

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, П.І.П.: керівника, голови комісії, членів комісії, секретаря, (підписи)
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КЕРІВНИКОМ ТА РЕЦЕНЗЕНТОМ				
1. Зміст випускної роботи (якість теоретичного матеріалу, його зв'язок з практичним, вміння представляти матеріал в логічній послідовності, наявність висновків та пропозицій)	від 0 до 30	26		 
2. Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10	9		
3. Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни	від 0 до 5	5		
4. Рецензент	від 0 до 5	5		
РАЗОМ БАЛІВ*	від 0 до 50	45		
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1. Доповідь	від 0 до 10	9		Романов І.Л.  Ізмайлов Я.О.  Панура Ю.В.  Тучак Т.В.  Яруш М.В. 
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	4		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	23		
5. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10	9		
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	45		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	від 0 до 100	90		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
90	A	5 (відмінно)	05.02. 2024	Романов І.Л.  Ізмайлов Я.О.  Панура Ю.В.  Тучак Т.В.  Яруш М.В. 


ПРАВИЛА ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНОК ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	3 (задовільно)
60-69	D	
50-59	E	2 (незадовільно)
35-49	FX	

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра фіскального адміністрування
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Затверджую
Завідувач кафедри

 О. С. Іванишина

« 16 » 01 2023

**Завдання на кваліфікаційну роботу
здобувача вищої освіти
Іванишина Руслан Богдановича**

1. Тема кваліфікаційної роботи «Облікова політика підприємства як об'єкт податкового консультування»

1. Затверджена наказом ректора від 30.11.2022 № 1254

2. Строк здачі закінченої роботи – 05.02.2024

3. Цільова установка – дослідження теоретичних та методологічних засад формування облікової політики підприємства для цілей оподаткування.

4. Метою дипломної роботи є дослідження основних теоретичних та методологічних засад формування облікової політики та визначення особливостей організації практики застосування облікової політики для цілей оподаткування.

Об'єкт дослідження – облікова політика підприємства.

Предмет дослідження – теоретичні та методологічні засади формування облікової політики та порядок застосування облікової політики для цілей оподаткування.

Вихідні дані до роботи сучасні наукові праці українських, зарубіжних науковців, статті в періодичних виданнях з проблематики.

5. Перелік графічного матеріалу – 10 таблиць, 11 рисунків.

6. Зміст кваліфікаційної роботи (перелік питань за кожним розділом)
- Розділ 1. Теоретичні засади облікової політики підприємства
- 1.1. Сутність та принципи облікової політики
- 1.2. Нормативно-правове забезпечення облікової політики
- 1.3. Етапи облікової політики
- Розділ 2. Особливості формування облікової політики для цілей оподаткування
- 2.1. Необхідність формування облікової політики для цілей оподаткування
- 2.2. Документальне оформлення облікової політики для цілей оподаткування
- 2.3. Типові помилки при формуванні наказу про облікову політику
- Розділ 3. Облікова політика як інструмент податкового консультування
- 3.1. Рекомендації для формування наказу про облікову політику для цілей оподаткування
- 3.2. Досвід країн ЄС у формуванні облікової політики підприємств

7. Календарний план виконання роботи

№ п/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів	
		За планом	Факт
1.	Вибір теми кваліфікаційної роботи та написання заяви на її затвердження	04.11.22	04.11.22
2.	Отримання завдання наукового керівника для виконання кваліфікаційної роботи	16.01.23	16.01.23
3.	Узгодження плану кваліфікаційної роботи з керівником	01.03.23	01.03.23
4.	Підготовка I розділу кваліфікаційної роботи та подання її керівнику	19.05.23	19.05.23
5.	Підготовка II розділів кваліфікаційної роботи та подання її керівнику	15.09.23	15.09.23
6.	Підготовка III розділів кваліфікаційної роботи та подання її керівнику	10.11.23	10.11.23
7.	Підготовка вступу та висновків	30.11.23	30.11.23
8.	Доопрацювання роботи з урахуванням зауважень наукового керівника	15.12.23	15.12.23
9.	Отримання відгуку наукового керівника	26.12.23	26.12.23
10.	Перевірка роботи в системі антиплагіат	05.01.24	05.01.24
11.	Отримання зовнішньої рецензії	12.01.24	12.01.24
12.	Отримання допуску зав. кафедри до захисту	15.01.24	15.01.24
13.	Попередній захист роботи	16-17.01.24	16-17.01.24
14.	Захист дипломної роботи	05-06.02.24	05-06.02.24

Дата видачі завдання « 16 » січня 2023

8. Керівник кваліфікаційної роботи



Т.О. Скляр

9. Керівник освітньо-професійної програми



Я.О.

10. Завдання до виконання отримав здобувач вищої освіти



Р.Б.

АНОТАЦІЯ

«Облікова політика підприємства як об'єкт податкового консультування»

Мета роботи є дослідження основних теоретичних та методологічних засад формування облікової політики та визначення особливостей організації практики застосування облікової політики для цілей оподаткування.

Завданнями роботи є: вивчити сутність та принципи облікової політики; розглянути нормативно-правове забезпечення облікової політики; виокремити етапи облікової політики; обґрунтувати необхідність формування облікової політики для цілей оподаткування; визначити документальне оформлення облікової політики для цілей оподаткування; визначити типові помилки при формуванні наказу про облікову політику; надати рекомендації для формування наказу про облікову політику для цілей оподаткування; вивчити досвід країн ЄС у формуванні облікової політики підприємств.

Об'єкт дослідження – облікова політика підприємства.

Предмет дослідження – теоретичні та методологічні засади формування облікової політики та порядок застосування облікової політики для цілей оподаткування.

За результатами дослідження сформульовані рекомендації для формування наказу про облікову політику для цілей оподаткування.

Одержані результати можуть бути використані при формуванні наказу про облікову політику суб'єктами господарювання.

Дипломна робота містить 66 сторінок, 4 таблиці, 3 рисунки, список використаних джерел з 33 найменувань.

Ключові слова: облікова політика, наказ про облікову політику для цілей оподаткування, податки, оптимізація.

Рік виконання дипломної роботи – 2023.

Рік захисту роботи – 2024.

ANNOTATION
«Accounting Policy of an Enterprise as an Object of Tax Consulting»

The purpose of the work is to study the basic theoretical and methodological principles of accounting policy formation and to determine the peculiarities of organising the practice of applying accounting policy for tax purposes.

The objectives of the study are: to study the essence and principles of accounting policy; to consider the regulatory and legal support of accounting policy; to identify the stages of accounting policy; to justify the need to formulate accounting policy for tax purposes; to determine the documentation of accounting policy for tax purposes; to identify common mistakes in the formation of an order on accounting policy; to provide recommendations for the formation of an order on accounting policy for tax purposes; to study the experience of EU countries in the formation of accounting policy for tax purposes.

The object of research is the accounting policy of an enterprise.

The subject of the study is the theoretical and methodological foundations of accounting policy formation and the procedure for applying accounting policy for tax purposes.

Based on the results of the study, recommendations for the formation of an order on accounting policy for tax purposes are formulated.

The obtained results can be used in the formation of an order on accounting policy by business entities.

The thesis consists of 66 pages, 4 tables, 3 figures, and a list of 33 references.

Keywords: accounting policy, order on accounting policy for tax purposes, taxes, optimisation.

The year of completion of the thesis is 2023.

Year of thesis defence: 2024.

ЗМІСТ

Вступ	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА	
1.1. Сутність та принципи облікової політики	10
1.2. Нормативно-правове забезпечення облікової політики	15
1.3. Етапи облікової політики	19
РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ДЛЯ ЦІЛЕЙ ОПОДАТКУВАННЯ	
2.1. Необхідність формування облікової політики для цілей оподаткування	27
2.2. Документальне оформлення облікової політики для цілей оподаткування	32
2.3. Типові помилки при формуванні наказу про облікову політику	37
РОЗДІЛ 3. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЯК ІНСТРУМЕНТ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ	
3.1. Рекомендації для формування наказу про облікову політику для цілей оподаткування	43
3.2. Досвід країн ЄС у формуванні облікової політики підприємств	54
Висновки	60
Список використаних джерел	63
Додатки	

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Облікова політика є одним із основних внутрішніх документів будь-якої компанії, яка визначає порядок ведення бухгалтерського обліку. Сьогодні особливо актуальним є питання обліку та аналізу податкових платежів. Взаємозалежність показників бухгалтерського та податкового обліку, а також постійно зростаючий вплив бухгалтерських прийомів, методів та принципів на податкові розрахунки обумовлює потребу дослідження врахування впливу основних елементів облікової політики на порядок здійснення розрахунків податкових платежів, визначення бази оподаткування тощо.

В сучасній бухгалтерській системі вже склалася певна практика облікової політики для цілей управлінського та фінансового обліку, однак, майже відсутня база її формування для цілей оподаткування. Це призводить до того, що суб'єктами господарювання облікова політика складається у більшості випадків формально та майже не використовується, як важливий інструмент оптимізації оподаткування.

Водночас, облікова політика відіграє важливу роль при формуванні показників податкового обліку, зокрема у частині обліку ПДВ та податку на прибуток підприємств. Ефективна та раціональна організація обліку розрахунків з податкових платежів на підприємстві передбачає вибір методичних прийомів, процедур й способів організації та ведення обліку. Саме означені засади реалізуються у процесі формування облікової політики суб'єктів господарювання.

Стан і ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі. Дослідженню проблем формування та реалізації облікової політики підприємств присвячені роботи провідних науковців і практиків: Бутинець Ф. , Бурова Т., Кіндрацька Л., Житний П., Кужельний М. , Пушкаря М. , Сопко В. , Швець В. й ін. Не зменшуючи цінності одержаних результатів науковців зазначимо, що значна увага в їх роботах приділяється саме дефініціям

облікової політики, її структурі та аналізу складових для цілей фінансового та управлінського обліку тощо, і лише незначна частка робіт присвячена дослідженню порядку застосування облікової політики для цілей оподаткування та ролі визначенні облікової політики як вагомого інструменту оптимізації податкових платежів. Зокрема, не визначені всі особливості організації та методології практики формування облікової політики в частині ПДВ, податку на прибуток підприємств тощо.

Мета і завдання дослідження

Метою дипломної роботи є дослідження основних теоретичних та методологічних засад формування облікової політики та визначення особливостей організації практики застосування облікової політики для цілей оподаткування.

Відповідно до мети дослідження у кваліфікаційній роботі поставлено і виконано такі завдання:

- вивчити сутність та принципи облікової політики;
- розглянути нормативно-правове забезпечення облікової політики;
- виокремити етапи облікової політики;
- обґрунтувати необхідність формування облікової політики для цілей оподаткування;
- визначити документальне оформлення облікової політики для цілей оподаткування;
- визначити типові помилки при формуванні наказу про облік політику;
- надати рекомендації для формування наказу про облікову політику для цілей оподаткування;
- вивчити досвід країн ЄС у формуванні облікової політики підприємств.

Об'єкт дослідження – облікова політика підприємства.

Предмет дослідження – теоретичні та методологічні засади формування облікової політики та порядок застосування облікової політики для цілей оподаткування.

У ході роботи було використано методи дослідження, такі як: порівняльний, системно-структурний та статистичний аналізи, метод логічного узагальнення, системний і факторний аналізи.

Інформаційна база дослідження – законодавчі та нормативно-правові акти України у сфері обліку та оподаткування, фахові наукові статті вітчизняних та закордонних вчених, інформаційні ресурси.

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Сутність та принципи облікової політики

Термін «облікова політика» у вітчизняному законодавстві закріпився з прийняттям 1999 року Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», відповідно до якого *облікова політика* – «сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності» [3].

У вітчизняній економічній літературі наводять різні визначення поняття «облікова політика». При цьому серед науковців немає єдиного погляду щодо трактування поняття «облікова політика». Для з'ясування сутності досліджуваного поняття розглянемо підходи до його трактування у різних літературних джерелах.

Стеців І. вказує, що «облікова політика це сукупність принципів та правил (варіантів) організації та технології реалізації способів (методів) бухгалтерського обліку в організації з метою формування максимально оперативної, повної, об'єктивної та достовірної фінансової та управлінської інформації підприємства» [27].

Черній М. наголошує, що «облікова політика - сукупність принципів та правил, що регламентують методичні та організаційні засади ведення бухгалтерського обліку на підприємстві в умовах чинної нормативної бази на даний момент часу» [30].

Шмигель О. «облікову політику характеризує як вибір організацією конкретних методик, форми, техніки ведення та організації бухгалтерського обліку, виходячи із встановлених правил та особливостей діяльності організації (організаційних, технологічних, чисельності та кваліфікації облікових кадрів, рівня технічного оснащення бухгалтерії)» [32].

На переконання Яременко І. «облікова політика - вибір підприємством методичних прийомів, що дозволяють впливати на суму прибутку та збитку» [33].

Цветкової Н. визначає «облікова політика – це способи та методи бухгалтерського обліку, що регулюються нормативними актами, з одного боку, та враховують особливості діяльності підприємства – з іншого»[29].

На думку Пушкар М. «облікова політика - документ внутрішньої системи ведення бухгалтерського обліку, що відображає низку процедур та методів бухгалтерського обліку, обраних та послідовно застосовуваних в організації, які найкраще відповідають умовам діяльності та вимогам повного представлення результатів та фінансового стану цієї організації» [25].

Гуйда Л. вказує, що «облікова політика – модель облікової системи для вирішення завдань бухгалтерського фінансового, бухгалтерського управлінського та податкового обліку в окремо розглянутій організації, визначена з урахуванням особливостей діяльності, сформована відповідно до вимог системи нормативного регулювання, властивого кожному виду обліку, оформлена в установленому порядку внутрішнім документом організації позитивна – багатогранність підходу до розкриття облікової політики: її сутності, основи формування положень, форми уявлення» [11].

Огляд наведених вище визначень облікової політики дозволяє сформулювати наступне визначення. Облікова політика – це оформлена стандартом економічного суб'єкта сукупність способів побудови його облікової системи шляхом вибору запропонованих законодавчими та нормативними актами варіантів оцінки та обліку активів, капіталу, зобов'язань, доходів, витрат, фактів господарської діяльності тощо.

Організована система бухгалтерського обліку - це механізм забезпечення керівництва безперервною інформацією про результати діяльності та фінансовий стан підприємства. Методологічною основою такого механізму є загальновідома сукупність методів оцінки та калькулювання, подвійного запису, звітності, контролю, інвентаризації і, звичайно, документації.

Облікова політика є внутрішнім документом, який має забезпечити активне використання представленої методології та її ефективність. Цю вимогу може задовольнити основна складова облікової політики - принципи.

Слід врахувати, що при зміні Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3] (далі Закон) у 2017 р., із метою гармонізації норм вітчизняного законодавства із законодавством Європейського Союзу, список принципів бухгалтерського обліку зменшився, водночас забезпечив правомірним визнанням інші принципи, що зазначені у МСФЗ, НС(П)БО й НС(П)БО в державному секторі.

Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в міжнародних нормативних актах розкриті у Концептуальній основі фінансової звітності. Варто зазначити, що чіткої систематизації принципів та розділу як такого в даній Концептуальній основі не міститься. Згадка про принципи має досить фрагментарний характер, підтвердженням чого може бути також і відсутність визначення терміну «принципу бухгалтерського обліку» [28].

За своєю природою облікова політика є елементом системи бухгалтерського обліку, тому при складанні наказу про облікову політику принципи даної системи не можуть порушуватись [7, с.16].

«Під принципами бухгалтерського обліку розуміють правила, що використовуються підприємством для вимірювання, оцінки та проведення господарських операцій і при відображенні своєї господарської діяльності у фінансовій звітності» [6]. Тож формування облікової політики є неможливим без дотримання принципів: «послідовності, повного висвітлення, безперервності, автономності, єдиного грошового вимірника та нарахування» [3].

Проте суть кожного із принципів представлена у Законі досить стисло, що є передумовою для створення різних трактувань із боку науковців й експертів та розширення їхнього переліку для потреб формування облікової політики (Додаток А).

Аналізуючи принципи, які наведені у додатку А, можна сказати, що таке збільшення кількості принципів пов'язана із функціями, котрі виконує облікова політика, адже це не тільки функції обліку, а й функції управління підприємства.

Більшість авторів виділяють принципи: ефективності, системності, динамічності, безперервності, ритмічності, пропорційності. Бутинець Ф. [10] зійшовся із Білухою М. [8] на думці обов'язковості використання принципів прямоточності, кооперування та спеціалізації, а із Розумайкіною І. [26] принципу паралельності. У свою чергу Кіндрацька Л. [15] та Петрук О. [21] у своїх підходах до формування облікової політики суб'єкта господарювання розглядають принцип законності.

Аналіз робіт науковців довів, що кожен із них визначає свою систему принципів, так як більшість принципів, згаданих у додатку А, належить системі тільки одного науковця (іноді двох науковців). Однією із них є Розумайкіна І. [26], яка в своїх фахових наукових працях наголошує на системі із п'яти принципів, а саме ефективності, актуальності, системності, стабільності та варіативності. На меті цих принципів є підпорядкування цілей облікової політики загальним цілям управління суб'єкта господарювання.

Проте, найбільш ґрунтовним, на нашу погляд, є підхід Житнього П. [14]. У своїх наукових працях, він виділяє саме організаційно-управлінські принципи формування облікової політики (рис.1.21).



Рис. 1.1. Принципи формування облікової політики на підприємстві [13]

Отже, на основі сформульованих принципів повинна формуватися зміст та спрямованість облікової політики суб'єкта господарювання. Пріоритетність змісту господарських операцій над формою, повнота та своєчасність відображення операцій, тотожність даних синтетичних та аналітичних регістрів обліку забезпечуються принципами облікової політики підприємства.

1.2. Нормативно-правове забезпечення податкової політики

Розвиток ринкових відносин в Україні, створення підприємств з різними формами власності та налагодження міжнародних економічних відносин вітчизняними підприємствами з іноземними партнерами зумовили формування облікової політики, яка формується підприємством самостійно. Від правильно сформованої облікової політики залежить ефективність управління не тільки системою бухгалтерського обліку, а й фінансовою діяльністю суб'єкта господарювання та довгострокова стратегія розвитку компанії. Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться на основі нормативно-правових актів, виданих державними органами. Це дозволяє організувати бухгалтерський облік і складати фінансову звітність за єдиними принципами та формою, забезпечуючи порівнянність облікової інформації. Однак, виходячи з певних обставин господарювання, підприємство може обрати найбільш прийнятні для нього форми ведення бухгалтерського обліку [22].

Система нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні складається з п'яти рівнів, кожен із яких охоплює низку документів (табл.1.1).

На сьогоднішній день бухгалтерський облік в Україні регулюється 35 положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, які включають всі застосовні Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ). Деякі національні стандарти об'єднують положення різних МСФЗ, а в деяких випадках розробляються стандарти, зміст яких не має аналогів у міжнародних стандартах. Проте всі національні стандарти ґрунтуються на МСФЗ і не суперечать їхнім положенням.

Таблиця 1.1

Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку*

Рівень	Документ	Характеристика
I рівень	Закони України	нормативно-правові акти вищої юридичної сили
II рівень	Постанови Кабінету Міністрів, Укази Президента	акти вищого органу в системі органів виконавчої влади
III рівень	Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові документи з бухгалтерського обліку і фінансової звітності	затверджуються Міністерством фінансів України
IV рівень	Нормативно-правові акти (інструкції, положення, вказівки) та методичні рекомендації Міністерства фінансів та інших органів	розробляються і затверджуються на основі Положень (стандартів) бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей і потреб певних видів діяльності
V рівень	Рішення, накази, розпорядження щодо організації бухгалтерського обліку і застосування конкретної облікової політики	приймаються керівництвом підприємства на підставі попередніх чотирьох рівнів нормативно-правових документів

**Авторська розробка*

Стандарти надають свободу вибору відповідних методів обліку, і тому облік часто залежить від обраного методу. Вони описують можливі методи та надають рекомендації щодо вибору найбільш підходящого методу для компаній залежно від специфіки їхньої діяльності. А бухгалтер обирає необхідні йому проводки відповідно до облікової політики.

Бухгалтерський облік в Україні базується на міжнародно визнаних стандартах бухгалтерського обліку та звітності, основні вимоги яких викладені в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3], і ведеться підприємством з моменту реєстрації до моменту ліквідації.

На рисунку 1.2 перелічено нормативно-правові акти різного підпорядкування, за допомогою яких відбувається створення облікової політики суб'єкта господарювання.

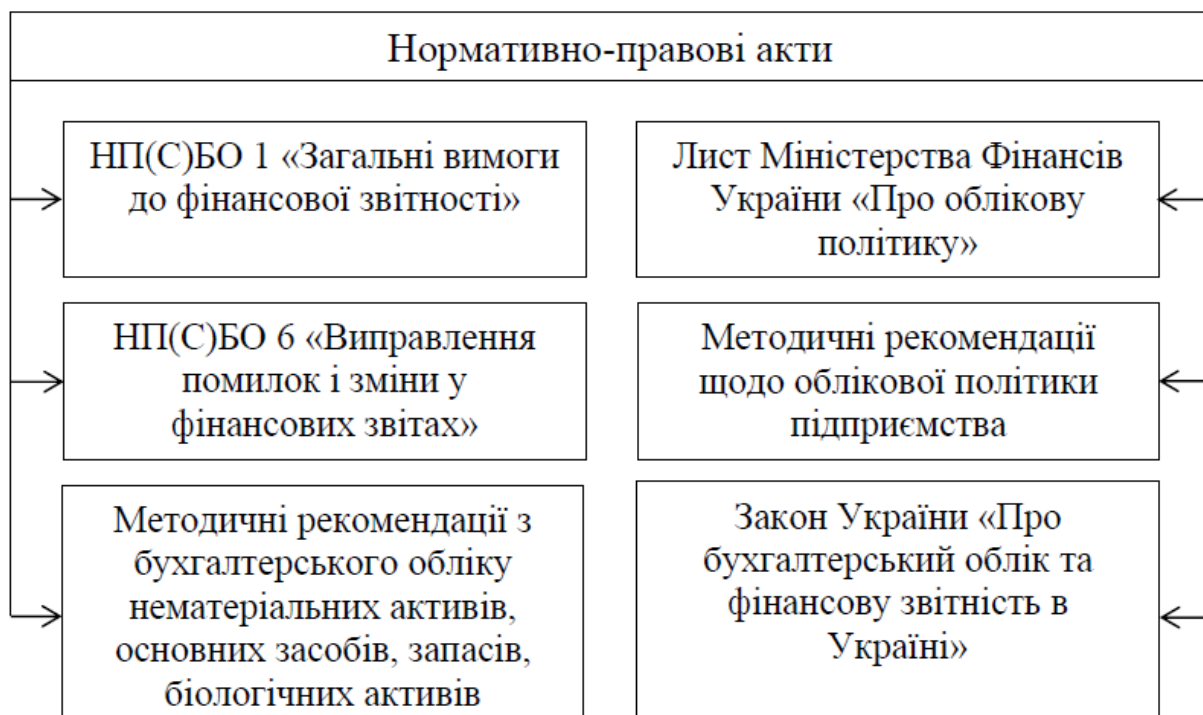


Рис. 1.2. Нормативно-правові акти, які регламентують формування облікової політики на підприємстві [3]

Одним з найважливіших нормативно-правових актів, що відображує та дає визначення поняттю «облікова політика» є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3]. У 2018 р. цей Закон було відредаговано та термін «облікова політика» висвітлили як – «сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності» [3].

Аналізуючи вищезазначені нормативно-правові документи, можна зробити висновок, що національна нормативна база має ряд недоліків, а саме:

- відсутність окремого поняття таких понять, як «облікова політика» та «облікова оцінка»;
- використання низки окремих елементів (строк корисного використання, методи амортизації, вартісний критерій та переоцінка основних засобів)
- такі елементи, як готова продукція, виробничі запаси та незавершене виробництво, зазначені неточно;

- певні операції та методи застосовуються неадекватно (переваги та недоліки і ступінь впливу на фінансові результати).

Формуючи облікову політику в тій чи іншій сфері, підприємство обирає один із дозволених варіантів із законодавчих та нормативних актів, що входять до системи нормативно-правового регулювання фінансової звітності в Україні. Досліджуючи всі теоретично можливі варіанти при створенні облікової політики, підприємства формують її лише для тих фінансово-господарських операцій і подій, які мають місце в їх діяльності або плануються в майбутньому [22].

Кожне підприємство встановлює свою облікову політику самостійно з урахуванням структури, видів та інших особливостей своєї фінансово-господарської діяльності. Однак облікова політика підприємства не повинна суперечити законодавству про бухгалтерський облік та чинним П(С)БО. При цьому має бути дотримана дуже важлива умова - єдність облікової політики в межах підприємства - принципи, методи і способи, викладені в обліковій політиці підприємства, повинні застосовуватися всіма його філіями, дочірніми підприємствами, представництвами та іншими відокремленими підрозділами незалежно від їх місцезнаходження [22].

Якщо підприємство не має облікової політики, це може суттєво підвищити ймовірність облікових помилок, а відсутність рішення про облікову політику збільшує кількість запитань під час перевірки відповідними аудиторами. Слід зазначити, що відсутність такого наказу на підприємстві може розглядатися як порушення правил ведення бухгалтерського обліку за статтею 164 Кодексу України про адміністративні правопорушення. Це може призвести до накладення штрафу в розмірі від 136 до 255 гривень. Якщо керівник (бухгалтер) підприємства вчинить таке правопорушення повторно протягом року, то штраф становитиме від 170 до 340 грн.

На жаль, в сучасних фінансово-економічних умовах керівники підприємств не приділяють належної уваги організації облікової політики, що призводить до помилок у фінансовій звітності та викривлення фінансових

показників. Таким чином, одним з найважливіших завдань керівників вітчизняних підприємств є формування належної облікової політики, яка дозволить сформувати об'єктивну та правдиву інформацію про фінансовий стан і результати діяльності підприємства. Менеджери також зобов'язані здійснювати постійний моніторинг облікової політики, перевіряти частоту змін у законодавчій базі та оптимізувати її в контексті розвитку інформаційних технологій.

1.3. Особливості формування облікової політики на підприємстві

Облікова політика - це фундамент, на якому базується весь бухгалтерський облік. А наказ про облікову політику - це перший і найважливіший документ, що регламентує порядок ведення бухгалтерського обліку. Тому кожен бухгалтер повинен добре розуміти, що є основою для складання фінансової звітності.

Закон покладає обов'язок формувати облікову політику на саме підприємство (ч. 5 ст. 8 Закону № 996). Постійне використання облікової політики (з року в рік) забезпечує порівнянність фінансової інформації за всі звітні періоди та дозволяє зацікавленим користувачам оцінити стан власності компанії, проаналізувати результати її діяльності та грошові потоки. Правильний вибір правил оцінки не тільки забезпечує підготовку об'єктивної та достовірної фінансової звітності, але й може суттєво вплинути на податкове навантаження компанії. Тому до розробки правил оцінки слід підходити з особливою ретельністю.

Абсолютно всі компанії, включаючи малі підприємства, повинні розробити облікову політику, навіть якщо вони подають скорочену фінансову звітність. Більше того, положення облікової політики даної компанії повинні застосовуватися всіма її філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами юридичних осіб, незалежно від їхнього місцезнаходження.

Новостворені компанії повинні розробити облікову політику до початку своєї діяльності. У такому випадку перша господарська операція відбудеться після затвердження положень облікової політики відповідним розпорядчим документом.

Облікова політика підприємств державного та комунального секторів економіки складається відповідно до вимог розділу II Положення 1213.

Сформована підприємством облікова політика оформлюється відповідним організаційно-розпорядчим документом, але його форма законодавчо не встановлена. У більшості випадків таким документом є наказ (розпорядження) про облікову політику. Текст облікової політики підприємства може бути як у самому наказі (розпорядженні), так і в додатку до нього.

Варто зазначити, що облікова політика повинна застосовуватися послідовно з року в рік (ст. 4 Закону № 996). Іншими словами, вона готується підприємством не на конкретний період, а на тривалий період його діяльності. Таким чином, не обов'язково приймати облікову політику щороку. Мінфін вносить зміни на користь прийняття розпорядчого документа про облікову політику підприємства як основи для ведення бухгалтерського обліку протягом усього періоду діяльності організації. Тому розпорядчий документ про облікову політику слід викладати в новій редакції лише у разі внесення змін до облікової політики, які охоплюють більшу частину всього тексту або суттєво впливають на його зміст (п. 3.4 Методрекомедацій № 635). Не забороняється приймати щорічний наказ про облікову політику (для підтвердження її незмінності), який доповнюється новими правилами.

Розглядаючи облікову політику через призму бухгалтерського та податкового обліку, доцільно формувати її в тісному зв'язку з податковим плануванням. Це пов'язано з тим, що сьогодні податковий результат діяльності підприємства безпосередньо залежить від обраного ним методу бухгалтерського обліку.

Обрана облікова політика розкривається шляхом опису у фінансовій звітності (п. 6 розділу IV НП(С)БО 1):

- облікової політики щодо оцінки статей звітності;
- методів розкриття окремих статей звітності.

Розкриття облікової політики передбачає надання інформації, яка є суттєвою для користувачів фінансової звітності (п. 3 розділу I НП(С)БО 1).

Існує два способи розкриття облікової політики та змін до неї у примітках до фінансової звітності (п. 3.5 Методрекомедацій № 635, п. 4 розд. II Положення № 1213)

- 1) в описовій формі;
- 2) шляхом додавання копії розпорядчого документа про облікову політику до фінансової звітності.

Необхідність формування облікової політики на підприємстві зумовлена тим, що законодавство часто вимагає альтернативної оцінки, обліку та процедур.

Формування облікової політики за певним напрямом (питанням) - це саме вибір одного варіанта з декількох, визначених П(С)БО та іншими правилами бухгалтерського обліку (п. 1 розділу II Положення № 1213 та п. 1.3 Методичних рекомендацій № 635). Тобто в обліковій політиці підприємства вказують тільки ті принципи і методи обліку й оцінки, які передбачають декілька варіантів обліку на вибір суб'єкта господарювання чи по відношенню до яких є невизначеність.

Прикладом, П(С)БО 9 визначає декілька варіантів методів оцінки вибуття запасів. Згідно з цим, в обліковій політиці і вказують метод, обраний підприємством щодо конкретних видів запасів.

При цьому переважна більшість правил бухгалтерського обліку чітко викладена в П(С)БО. Не потрібно копіювати вимоги та стандарти, які не пропонують вибору різних варіантів в наказі про облікову політику підприємства. Фактом є те, що суб'єкт господарювання не має права ігнорувати обов'язкові правила, прописані в П(С)БО (лист Мінфіну від

20.03.2006 р. № 31-34000-20-16/5626), оскільки вони є обов'язковими (необхідними) до застосування. Тому ці правила будуть застосовуватися за замовчуванням.

Наприклад, пункт про створення (або нестворення) резерву на оплату відпусток можуть внести в облікове рішення лише мікропідприємства та малі платники єдиного податку третьої групи. Для інших підприємств створення резерву відпусток є обов'язковою процедурою (листи Мінфіну від 09.06.2006 р. № 31-34000-20-25/12321 та від 29.07.2009 р. № 31-34000-20-9/20640). Тому для таких організацій це положення Наказу про облікову політику є зайвим. Вони не зобов'язані створювати забезпечення майбутніх витрат і платежів відповідно до п. 8 розділу I П(С)БО 25.

Виходячи з вищевикладеного, повноваження власника (власників) організації щодо формування облікової політики реалізується шляхом закріплення в розпорядчому документі низки способів оцінки, обліку та здійснення операцій, для яких нормативно-правова база містить більше одного варіанта. Варто зазначити, що з усіх можливих варіантів слід обирати той, який найкраще відображає специфіку господарської діяльності конкретного підприємства. Аналізуючи всі теоретично можливі варіанти в процесі розробки власної облікової політики, в облікову політику слід включати тільки ті варіанти, які компанія буде використовувати в своїй повсякденній діяльності або планує використовувати в майбутньому.

Наприклад, якщо організація не здійснює і не планує здійснювати ніякої виробничої діяльності, немає сенсу включати в облікову політику перелік і склад статей калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), визначати перелік і склад змінних і постійних виробничих накладних витрат, базу їх розподілу тощо.

Не варто також намагатися передбачити всі події та операції наперед, а тим більше перераховувати в наказі про облікову політику всі можливі альтернативи баз оцінки та методів обліку. Адже якщо в майбутньому

виникнуть нові господарські факти, яких не було раніше, облікову політику можна буде доповнити, а в деяких випадках і змінити.

Як зазначалося вище, кожна організація розробляє свою облікову політику самостійно, виходячи з організаційної структури компанії, галузі та інших специфічних особливостей її діяльності. При цьому має бути дотримана одна важлива умова - єдність облікової політики в компанії. Це означає, що принципи, методи і процедури, закладені в обліковій політиці підприємства, повинні безумовно застосовуватися всіма його філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами незалежно від їхнього місцезнаходження (п. 1.4 Методрекомедацій № 635). Інакше узагальнена облікова інформація буде непорівнянною. Як наслідок, підприємство не зможе скласти достовірну фінансову звітність, оскільки вона має включати показники всіх відокремлених підрозділів.

Важливою характеристикою облікової політики є її елементи. Слід зазначити, що законодавство не дає визначення терміну «елемент облікової політики». Проте всі альтернативні способи оцінки, методи та процедури обліку, дозволені правилами бухгалтерського обліку, можна назвати елементом облікової політики.

Основний перелік елементів облікової політики можна знайти в п. 2.1 Методичних рекомендацій № 635. Хоча Мінфін включив до цього переліку не всі, деякі інші елементи облікової політики, перелічені у вищезгаданих методичних рекомендаціях, на думку дослідників, не є елементами облікової політики. Це пов'язано з тим, що Мінфін пропонує включити до розпорядчого документа, який формує облікову політику підприємства, такі елементи

- застосування рахунків класу 8 «Витрати за елементами» та/або класу 9 «Витрати діяльності» плану рахунків бухгалтерського обліку
- періодичність та об'єкти інвентаризації;
- виділення філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів підприємства на окремий баланс.

На нашу думку, ці питання не мають прямого відношення до облікової політики, а скоріше до організаційних аспектів системи бухгалтерського обліку. Вони мають бути відображені в іншому розпорядчому документі, а саме в рішенні про організацію бухгалтерського обліку на підприємстві. Це підтверджується положенням ч. 5 ст. 8 Закону № 996. Її конструкція чітко розмежує всі організаційні заходи та облікову політику підприємства.

Однак, якщо підприємство включить ці речі в рішення про облікову політику, це не матиме негативних наслідків для підприємства. Однак є речі, яких категорично не можна робити, наприклад, встановлювати в цьому документі правила, які не відповідають положенням П(С)БО.

Облікова політика повинна забезпечувати розкриття інформації:

- Порівнянної та еквівалентної на основі принципів безперервності діяльності, обачності, розподілу та відповідності доходів і витрат та інших принципів;

- суттєвою, що має визначатися шляхом визнання, оцінки, реєстрації, подання, розкриття та консолідації даних

- достовірним шляхом дотримання принципу історичної (фактичної) собівартості в процесі оцінки за ціною придбання або виробничою собівартістю.

Вважаємо за необхідне розглядати бухгалтерський облік в системі управління підприємством як засіб отримання інформації для аналізу, планування і прогнозування, а також контролю і регулювання діяльності підприємства. Для досягнення поставлених цілей підприємство повинно сформулювати облікову політику, адаптувавши її до потреб системи управління.

Основні цілі облікової політики суб'єкта господарювання слід розрізняти з відповідно до різних видів обліку (табл.1.2) .

Основні цілі облікової політики*

Вид обліку	Ціль
фінансового	задоволення потреб широкого кола зацікавлених осіб в інформації про результати діяльності компанії
управлінський	забезпечення інформацією менеджерів і персоналу для обґрунтування управлінських рішень у межах їхніх повноважень
податковий	забезпечення фахівців економічних служб інформацією для оптимізації податкового навантаження в рамках чинного законодавства та мінімізації штрафних санкцій

**Авторська розробка*

Щодо обліково-аналітичного забезпечення, то його ціллю є задоволення потреб великої кількості стейкхолдерів в достовірній інформації для зваженого й повного аналізу розвитку та діяльності компанії, її стану із урахуванням її розміру та специфіки, ризиків та невизначеностей. Для покращення організації облікового процесу в компанії доцільно розробляти внутрішній регламент – Положення або наказ про облікову політику.

РОЗДІЛ 2.

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ДЛЯ ЦІЛЕЙ ОПОДАТКУВАННЯ

2.1. Необхідність формування облікової політики для цілей оподаткування

Бухгалтерський облік - це нормативно-правова система, яка характеризується значною мірою примусовим характером облікових процедур, особливо у сфері податкового адміністрування. Особливе значення з боку держави пояснюється тим, що бухгалтерський облік є єдиною методологічно обґрунтованою та перевіреною практикою системою, яка використовується протягом століть, здатною збирати та надавати інформацію про різні аспекти діяльності підприємства зацікавленим користувачам, і, таким чином, може слугувати інформаційною базою для обчислення податків і зборів. У цих умовах бухгалтерський облік є одночасно і об'єктом державного контролю за правильністю обчислення податків, і інструментом моделювання суми податків, що сплачуються підприємством.

З моменту прийняття Податкового кодексу України поняття податкового обліку майже не використовується в наукових працях, літературі та інформаційних джерелах, а на законодавчому рівні воно не визначено. Натомість актуальними є терміни «податкові розрахунки», «податковий облік і звітність» та «облік для цілей оподаткування». Це пов'язано з тим, що розрахунок податків і зборів наразі базується на даних бухгалтерського обліку.

Водночас сучасна модель фінансового обліку та звітності орієнтована на різних користувачів, таких як власники, інвестори, менеджмент, кредитори тощо. Однак система такого обліку не в повній мірі задовольняє потреби контролюючих органів. Тому окремі процедури первинного та аналітичного обліку, а також формування показників податкової звітності регулюються

податковим законодавством країни. Визначення податкових різниць, складання податкових та акцизних накладних, підготовка та подання податкової звітності не мають нічого спільного з фінансовим обліком, що свідчить про важливість обліку для цілей оподаткування. Автори вважають, що найбільш прийнятним терміном для позначення цього процесу є «податковий облік» і, як синонім, «облік для цілей оподаткування». Основними аргументами на користь податкового обліку є наступні:

- відповідно до ПКУ, «платник податків зобов'язаний вести облік показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством» [1];

- окремі положення ПКУ передбачають застосування спеціальних норм і правил, пов'язаних з необхідністю формування певних показників додатково до даних фінансового обліку;

- завершальним етапом такого обліку є складання податкової звітності.

На думку авторів посібника «Податкова політика підприємства» [22] податковий облік передбачає собою «систему збору, накопичення узагальнення, зберігання та передачі інформації платником податків відповідно до вимог податкового законодавства з метою забезпечення потреб користувачів» [22].

Основне призначення податкового обліку – це забезпечення виконання платником свого конституційного обов'язку зі сплати податкових платежів. Обов'язки платника податків перераховані в ст.16 ПКУ і виконання переважної більшості із них неможливо без належної організації та ведення податкового обліку. Зокрема, платник податків зобов'язаний:

– «вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів;

- подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим та митним законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів;

- сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених ПКУ та законами з питань митної справи;

- подавати на належно оформлену письмову вимогу контролюючих органів (у випадках, визначених законодавством) документи з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансову звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків та зборів;

- подавати контролюючим органам інформацію, відомості про суми коштів, не сплачених до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг (суми отриманих пільг) та напрями їх використання (щодо умовних податкових пільг пільги, що надаються за умови використання коштів, вивільнених у суб'єкта господарювання внаслідок надання пільги, у визначеному державою порядку);

- виконувати законні вимоги контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень законів з питань оподаткування та митної справи і підписувати акти (довідки) про проведення перевірки;

- забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку, впродовж строків, установлених ПКУ» [1].

Отже, в сучасних умовах інформаційного суспільства податковий облік варто розглядати у глобальному інформаційно-обліковому масиві підприємства як підсистему бухгалтерського обліку нарівні з фінансовим та управлінським обліком.

Якість інформації, що надається податковим органам, і фінансовий стан самої компанії залежать від впровадження ефективної системи підготовки бухгалтерської звітності для цілей оподаткування на корпоративному рівні. Відсутність належного ведення бухгалтерського обліку може призвести до

помилки у визначенні об'єкта чи бази оподаткування, дати виникнення податкових зобов'язань чи податкового кредиту, застосуванні податкових ставок, пільг тощо. Відсутність податкової звітності, несвоєчасне подання, неповна сплата податків до бюджету, неправильне визначення суми податків і зборів, що підлягають сплаті, помилки (викривлення даних) в обліку вважаються правопорушеннями і тягнуть за собою нарахування штрафів та пені за несвоєчасну або неповну сплату податків і зборів. Безсумнівно, що правильна організація бухгалтерського обліку дозволяє уникнути фінансових санкцій та оптимізувати податкові платежі.

Організація податкового обліку передбачає розробку облікової політики для цілей оподаткування. Така облікова політика повинна розроблятися з урахуванням тісного взаємозв'язку між фінансовим, податковим та управлінським обліком.

«Облікова політика для цілей оподаткування – сукупність принципів, норм, методів і процедур, які використовуються підприємством для ведення податкового обліку, складання і подання податкової звітності. Облікова політика підприємства для цілей оподаткування повинна вирішувати три основних завдання» [21] (рис. 2.1).

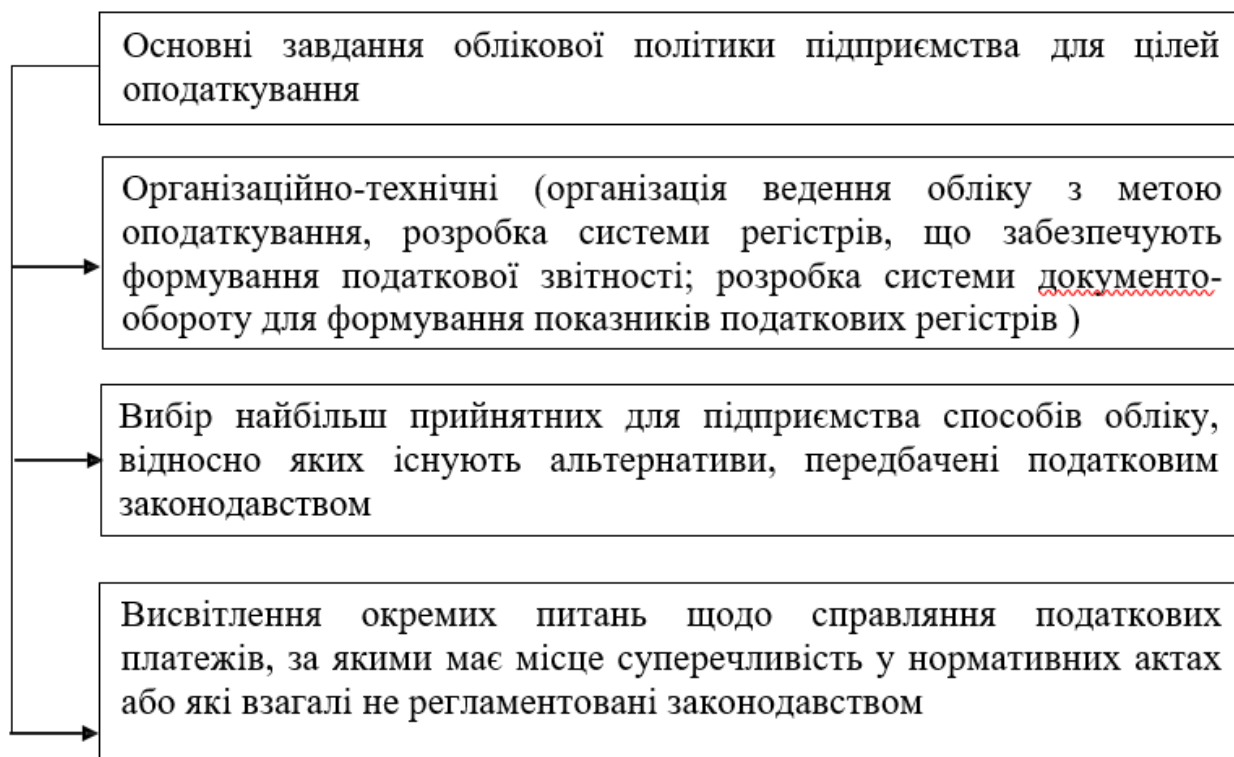


Рис. 2.1. Завдання облікової політики підприємства для цілей оподаткування [21]

Правильно обрана облікова політика для цілей оподаткування та її дотримання повинні забезпечити:

- єдність вимог та підходів до ведення податкового обліку та складання податкової звітності;
- формування раціональної системи інформаційного забезпечення для зовнішніх і внутрішніх користувачів;
- уникнення фінансової та іншої відповідальності підприємств і їхніх посадових осіб за порушення податкового законодавства;
- податкову оптимізацію.

Питання організації бухгалтерського обліку, а отже, і формування облікової політики на підприємстві належать до компетенції власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів. Водночас підприємство самостійно

визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) облікову політику підприємства) [3].

Слід зазначити, що не слід ототожнювати поняття податкової політики підприємства та облікової політики для цілей оподаткування. Податкова політика в широкому розумінні - це комплексна система заходів (організаційних, управлінських, фінансових, правових, економічних тощо) у сфері бухгалтерського обліку та оподаткування, спрямованих, з одного боку, на оптимізацію податкових платежів і регулювання податкового навантаження, а з іншого - на організацію взаємовідносин з податковими органами та виконання покладених на платників податків обов'язків на належному рівні.

2.2. Документальне оформлення облікової політики для цілей оподаткування

Прийнята облікова політика для цілей оподаткування повинна бути відображена в розпорядчих документах, затверджених керівництвом компанії. Це може бути наказ про податкову політику, положення про податкову та облікову політику тощо. Однак на практиці більшість компаній розробляють наказ про облікову політику з окремим розділом, що розкриває власні специфічні правила обліку та звітності для цілей оподаткування (податковий облік). Формалізація облікової політики в єдиному розпорядчому документі є найбільш оптимальним варіантом, враховуючи тісний взаємозв'язок між фінансовим, податковим та управлінським обліком.

«Відповідно до Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства у розпорядчому документі про облікову політику наводяться принципи, методи і процедури, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один їх варіант, а також попередні оцінки, які

використовуються підприємством з метою розподілу витрат між відповідними звітними періодами. Одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до такого розпорядчого документа включати недоцільно)» [16].

Такого ж правила слід дотримуватися і при документальному оформленні облікової політики для цілей оподаткування. Іншими словами, підприємство формує власну облікову політику для цілей оподаткування за наявності альтернативних варіантів, а правила, способи та процедури, що мають лише один варіант, не обов'язково включати до наказу чи розпорядження про облікову політику, оскільки їх застосування є обов'язковим для всіх підприємств.

Правила, способи і процедури, які підприємство обирає або розробляє, маючи альтернативні варіанти, називаються елементами облікової політики.

Наприклад. Елементом облікової політики для цілей оподаткування є строк корисного використання основних засобів. Адже ПКУ встановлює лише мінімально допустимі строки та надає підприємству право самостійно визначати строки корисного використання основних засобів з урахуванням зазначених обмежень.

Вибір оптимальних елементів облікової політики для цілей оподаткування напряму залежить від впливу зовнішніх та внутрішніх факторів, форм податкової політики, що застосовуються підприємством, та якості управлінських рішень.

Саме обрані елементи облікової політики мають бути розкриті в розпорядчому документі про облікову політику, яким у практиці компаній традиційно є наказ про облікову політику. Типова форма наказу про облікову політику не встановлена нормативним актом. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства лише перераховують елементи, які мають бути включені до такого документа (з точки зору фінансового обліку). Тому при складанні наказу про облікову політику слід дотримуватися загальних вимог до організаційно-розпорядчих документів, викладених у Правилах організації діловодства та архівного зберігання документів у державних

органах, органах місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах і організаціях (затверджених наказом Міністерства юстиції України від 18 червня 2015 року № 1000/5). Зокрема, оформлення реквізитів наказу про облікову політику повинні відповідати Національному стандарту України «Державна уніфікована система документації. Уніфікована система організаційно-розпорядчої документації. Вимоги до оформлювання документів. ДСТУ 4163-2003» [21].

Так, наказ про облікову політику має містити таку інформацію: назва документа; порядковий номер і дата; назва компанії; місце складання; заголовок до тексту; текст документа; підпис керівника. Необхідно вказати, на основі яких стандартів компанія веде свою фінансову звітність (НП(С)БО або МСФЗ). На практиці майже завжди доводиться доповнювати рішення про облікову політику компанії відповідними додатками: структурою бухгалтерії; формами первинних документів, не передбачених законодавством; посадовими інструкціями; графіками роботи; робочим планом рахунків тощо.

При викладенні облікової політики для цілей оподаткування в Наказі про облікову політику необхідно:

1) вказати відповідальних за ведення податкового обліку. Тут варто враховувати, що, відповідно до п. 4 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [3], для забезпечення ведення бухгалтерського обліку суб'єкт господарювання самостійно обирає форми його організації:

«введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;

користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;

ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або підприємством, суб'єктом підприємницької діяльності,

самозайнятою особою, що провадять діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності;

самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися, та в бюджетних установах» [3];

2) навести особливості ведення первинних документів і реєстрів обліку для цілей оподаткування та розробити графіки документообороту. Важливо акцентувати увагу, що основою для нарахування податків і зборів та складання податкової звітності є первинні документи та реєстри бухгалтерського фінансового обліку. І лише за необхідності підприємством додатково формуються реєстри податкового обліку. Варто вказати найменування таких реєстрів та навести їх форму в додатках;

3) важливо зазначити терміни зберігання документів з урахуванням норм ПКУ. Пункт 44.3 ПКУ передбачає, що «платники податків зобов'язані забезпечити зберігання документів та інформації (первинних документів, облікових реєстрів, звітності), а також документів, пов'язаних із виконанням вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, впродовж визначених законодавством строків, але не менше:

2 555 днів – для документів та інформації, необхідних для здійснення податкового контролю відповідно до статей 39 і 39² ПКУ;

1 825 днів – для первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством, що складаються особами визначеними п. 133.1, пп. 133.2.2 п. 133.2 та п. 133.4 статті 133 ПКУ, а також юридичними особами, які обрали спрощену систему оподаткування,

1 095 днів – для інших документів;

1 095 днів – для документів, пов'язаних із виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, включаючи дозвільні документи» [1].

Окремим додатком доцільно скласти графік (календар) подання звітності до органів державної податкової служби та сплати податкового боргу, що сприятиме чіткому дотриманню строків, встановлених податковим законодавством. Важливо також визначити способи подання звітності та врахувати, що, на відміну від суб'єктів малого підприємництва, платники податків, які належать до великих та середніх підприємств, подають податкові декларації до контролюючого органу в електронній формі (п. 49.4 ст. 49 Податкового закону);

5) вказати систему оподаткування, яку використовує підприємство, та в розрізі кожного податку і збору викласти обрані елементи облікової політики (правила, методи, процедури, для яких існують альтернативні варіанти). Крім того, необхідно розкрити методику обліку відповідного податку залежно від специфіки діяльності компанії, галузевих особливостей тощо

б) розкрити підхід до обліку у разі виникнення податкових різниць та інших розбіжностей між даними фінансового обліку та вимогами податкового законодавства. У цьому контексті рішення про облікову політику підприємства повинно містити положення про порядок обліку ПДВ та податку на прибуток підприємств.

При формуванні облікової політики необхідно вибрати ті елементи та особливості обліку, які сприяють не тільки оптимізації податкових платежів, але й раціональній системі обліку та звітності. Необхідно забезпечити максимальну кореляцію між фінансовим і податковим обліком, якщо це можливо. Адже «у світлі ПКУ очевидним є тісний взаємозв'язок бухгалтерського фінансового й обліку для цілей оподаткування, який має відобразитися в обліковій політиці платників податків. Безумовно, спроби максимально інтегрувати системи бухгалтерського обліку й оподаткування з метою підвищення ефективності облікового процесу не повинні призводити

до порушень принципів реалізації функцій і завдань жодної з підсистем. Зменшення трудомісткості облікових процедур у великих і середніх платників податків не може слугувати виправданням погіршення якості інформації і задоволення інтересів одних користувачів звітних даних за рахунок інших» [18].

Наприклад. 1. Обираючи метод прискореної амортизації та/або мінімальний строк корисного використання основних засобів у фінансовому обліку, більшу частину їх вартості можна амортизувати швидше (і таким чином зменшити оподатковуваний податок на прибуток у звітному періоді).

2. Платники ПДВ визначають "мінімальну" базу оподаткування ПДВ для операцій з основними засобами на підставі даних бухгалтерського обліку. Тобто, при постачанні основних засобів сума ПДВ до сплати розраховується виходячи з договірної (контрактної) вартості, але не нижче балансової (залишкової) вартості таких основних засобів (ч. 1 ст. 188 та ч. 1 ст. 189 ПКУ). Таким чином, на базу оподаткування таких операцій впливають метод амортизації, строк корисного використання та переоцінка основних засобів.

Належне розуміння, розкриття та впровадження облікової політики компанії, включаючи організацію податкового обліку, впливає на ефективність діяльності компанії в цілому.

Тому облікова політика має важливе значення для правильного ведення податкового обліку та складання податкової звітності.

2.3. Типові помилки при формуванні наказу про облікову політику

Грамотно сформована облікова політика, виступає одним із найважливіших інструментів управління, що характеризують фінансовий стан суб'єкта господарювання й дозволяє виявити скриті резерви діяльності, підвищення ефективності системи обліку, правильно сформулювати і, як наслідок, оцінити фінансову звітність підприємств.

Втім саме «неякісна» облікова політика може завдати шкоди суб'єкту господарювання. Абстрактні чи помилкові положення у обліковій політиці використовуються податковими органами під час здійснення перевірок платників податків та в ході оскарження податкових повідомлень-рішень у адміністративному або судовому порядку.

Розглянемо детальніше типові помилки облікових політик, яких найчастіше припускаються вітчизняні підприємства, та які можуть призвести до податкових ризиків [33].

По-перше, це використання підприємством «стандартної» або запозиченої у інших підприємств облікової політики. Доволі поширеними є такі випадки:

- використання «застарілої» облікової політики, тобто документа, який був формально складений і затверджений у минулих періодах до 2015 року;

- переклад облікової політики міжнародних компаній, в тому числі процедур управлінського обліку, та їх формалізація у вигляді наказу (положення) про облікову політику для конкретного вітчизняного підприємства;

- складання облікової політики із документа, завантаженого із мережі «Інтернет» та адаптованого під потреби свого підприємства.

Такий підхід не дасть можливості забезпечити ні впорядкування облікового процесу, ні аргументів на користь суб'єкта господарювання при проведенні перевірки податковими органами.

По-друге, не потрібно включати до наказу про облікову політику описання детальних управлінських процедур та внутрішніх положень підприємства (наприклад, маркетингову, кадрову, комерційну, цінову політики, посадові інструкції працівників тощо) або зловживати в обліковій політиці цитатами з норм ПКУ чи інших нормативних актів (наприклад, включення до наказу про облікову політику процедури складання та перевірки декларації із ПДВ, податку на прибуток підприємств тощо).

Якщо облікова політика підприємства містить посилання на внутрішні правила чи інструкції, їх потрібно критично проаналізувати, чи не потягне за собою розкриття цих документів податковим органам додаткові податкові ризики.

Проте наказ про облікову політику не слід складати занадто лаконічно. Як мінімум в цьому документі потрібно формалізувати облікові підходи у випадках, коли національні та міжнародні стандарти передбачають альтернативи вибору (ПБО визначають більш ніж 40 таких випадків, в той час як МСФЗ — більш ніж 120), а також особливості обліку господарських операцій й організації обліку (у тому числі бухгалтерського програмного забезпечення) конкретного суб'єкта господарювання.

По-третє, складаючи наказ про облікову політику, не потрібно просто цитувати положення стандартів бухгалтерського обліку чи методичних рекомендацій або включати до нього облікові процедури, які суб'єкт господарювання взагалі не застосовує, чи операції, які підприємство не здійснює під час своєї діяльності. Водночас варто детально зазначити облікові підходи щодо основних бізнес-процесів. Так, наприклад, для торговельних компаній важливим буде визнання доходу й собівартості реалізації товарів, в той час як виробничим підприємствам особливу увагу потрібно приділити формалізації формування собівартості виробництва продукції.

Так, наприклад у судовій справі № 803/719/17 податкові органи провели розрахунок оцінки вибуття запасів із використанням методу собівартості перших за часом надходження запасів (FIFO), унаслідок чого встановили завищення платником собівартості реалізованих товарів. Підприємство використовувало метод середньозваженої вартості, що було зазначено у його обліковій політиці. Суд підтримав позицію платника податкових платежів, так як метод обчислення собівартості запасів підприємство як господарюючий суб'єкт визначає самостійно [33].

В судовій справі № 816/1827/16 платник податкових платежів, який веде облік за МСФЗ, списував значні суми постійних нерозподілених накладних

витрат до складу собівартості реалізованої продукції. Податкові органи оскаржили порядок формування собівартості реалізованої продукції суб'єкта господарювання, а також формування податкового кредиту із ПДВ у частині постійних нерозподілених накладних витрат. Платник податкових платежів виграв податковий спір, в тому числі завдяки формалізації порядку розподілу накладних витрат в наказі про облікову політику за МСФЗ.

Помилкові формулювання, які можуть зашкодити

Досить часто положення, наявні в наказі про облікову політику, замість захисту інтересів платника податкових платежів стають аргументами для обґрунтування фіскальної позиції контролюючих органів. Наведемо деякі приклади помилкових формулювань, що часто зустрічаються у облікових політиках суб'єктів господарювання та можуть призвести до податкових ризиків:

- підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи на паперових носіях.

Облікова політика підприємства може встановлювати додаткові вимоги до документального підтвердження господарських операцій. У разі використання первинних документів в електронній формі податкові органи можуть використовувати такі формулювання як додатковий аргумент для оскарження правомірності використання первинних документів в електронній формі (та пов'язаних з ними витрат) при перевірці відповідних господарських операцій.

- до складу собівартості продукції включаються витрати на доставку продукції залізничним транспортом

При цьому не уточнюється, чи доставляється продукція на склад компанії, в порт або до покупця. Таке формулювання може призвести до того, що податкові органи класифікуватимуть такі витрати як транспортно-заготівельні витрати або витрати на збут, що може вплинути на фінансовий результат до оподаткування у відповідному звітному періоді.

-ведення бухгалтерського обліку здійснюється в програмному забезпеченні «ІС»

У правилах оцінки зазвичай вказується тип програмного забезпечення, що використовується підприємством. Однак таке формулювання без додаткових роз'яснень, наприклад, "та інше програмне забезпечення, що забезпечує ефективне ведення бухгалтерського обліку на підприємстві", може призвести до оскарження правомірності податкової амортизації або витрат на придбання чи обслуговування іншого (крім зазначеного «ІС») програмного забезпечення, що використовується для цілей бухгалтерського обліку.

-критерій суттєвості підприємства дорівнює 100 гривень

Суттєва інформація - це інформація, пропуск якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Поширеною помилкою є вираження критеріїв суттєвості в абсолютних грошових одиницях. Критерії суттєвості є особливо важливими при здійсненні оцінок або поданні інформації у фінансовій звітності. Визначення рівня суттєвості в абсолютному, а не у відносному вираженні не дозволить об'єктивно оцінити суттєвість господарської операції, події або статті фінансової звітності.

Крім того, встановлення «нижчого» порогу суттєвості не зможе, наприклад, «убезпечити» від необхідності дисконтування у випадках, коли ефект дисконтування не матиме дійсно суттєвого впливу на фінансову звітність (за МСФЗ), або дисконтування певних статей не вимагається за НП(С)БО (без додаткових обмежень щодо рівня суттєвості, визначеного конкретним платником податків у цьому випадку).

Найкращим рішенням буде передбачити критерії суттєвості в окремому розділі чи у відповідних розділах щодо активів й зобов'язань, керуючись, зокрема:

«для облікової політики за ПБО — Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства, затвердженими наказом Мінфіну від 27.06.2013 р. № 635;

для облікової політики за МСФЗ — загальним та індивідуальним рівнем суттєвості, які встановлюються на підставі управлінських суджень і з урахуванням загальноприйнятої практики, — для окремих статей фінансової звітності та відповідних операцій» [16].

-ліквідаційну вартість об'єктів основних засобів не розраховувати і з метою амортизації прийняти рівною нулю

Це, мабуть, одна з найпоширеніших ризикованих фраз у правилах бухгалтерського обліку платників податків. Ліквідаційна вартість за П(С)БО та МСФЗ - це сума, яку компанія отримала б на поточний момент від вибуття основних засобів наприкінці строку їх корисного використання. Виходячи з цього визначення, а також зважаючи на те, що більшість платників податків мають на балансі велику кількість основних засобів, не можна сказати, що ліквідаційна вартість основних засобів дорівнює нулю.

Ситуації, коли залишкова вартість основних засобів дорівнює нулю, трапляються, але їх потрібно вказувати та обґрунтовувати. Інакше податкові органи можуть самостійно визначити залишкову вартість основних засобів і перерахувати задекларовану податкову амортизацію.

Отже, до складання облікової політики слід підходити зважено та приділити цьому документу необхідний час. При цьому необхідно уникати наведених вище та інших поширених помилок.

РОЗДІЛ 3.

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЯК ІНСТРУМЕНТ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ

3.1. Рекомендації для формування наказу про облікову політику в частині відображення ПДВ та оподаткування прибутку

На практиці досить поширеною є ситуація, коли підприємство складає наказ про облікову політику як формальний документ та не надає його розробці належної уваги. На наше переконання, основною причиною цього є нерозуміння керівництвом підприємства та бухгалтером впливу облікової політики на оподаткування. Як свідчить податкова практика, облікова політика є потужним інструментом, що здатний захистити позиції платника податкових платежів та забезпечити доказову базу для підтвердження правомірності облікових підходів та коректності ведення бухгалтерського обліку під час перевірки податкових органів.

Враховуючи положення пп.20.1.44 ст.20 ПКУ, відповідно до якого податкові органи мають право проводити перевірку правильності та повноти обчислення фінансового результату, із кожним роком зростає інтерес податківців до облікової політики. За інформацією з Єдиного державного реєстру судових рішень, тільки у 2019 році наказ про облікову політику згадувався у більше ніж 800 судових рішеннях із питань оподаткування.

Тому сьогодні податковими консультантами пропонуються рішення, які допоможуть підвищити ефективність бізнес-процесів та бізнесу в цілому, а також гарантовано захистять від можливих фінансових втрат суб'єктів господарювання.

Варто зазначити, що облікова політика для цілей оподаткування повинна відображати вибрані підприємством варіанти облікового відображення активів, зобов'язань, доходів, витрат із метою обчислення податку на прибуток. Елементами облікової політики виступають методи визнання та

оцінки об'єктів, щодо яких існує альтернатива вибору та які впливають на процедури обчислення податку. Набір таких елементів відрізнятиметься залежно від способу обчислення податку на прибуток (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Елементи облікової, які надають змогу зменшити величину об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств [31]

Елементи облікової політики	Об'єкт оподаткування	
	фінансовий результат	фінансовий результат скоригований на суму різниць відповідно до ПКУ
Первісна вартість активів	+	+
Визначення чистої вартості реалізації запасів	+	+
Оцінка вибуття запасів	+	+
Метод амортизації необоротних активів	+	+
Строк використання необоротних активів	+	+
Створення резерву для виплат працівникам	+	+
Створення інших резервів та забезпечень	+	
Переоцінка необоротних активів	+	
Методи оцінки ступеня завершеності операції з надання послуг	+	

Відповідно до Податкового кодексу України, «об'єкт оподаткування податком на прибуток – це прибуток, який визначається шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності, на різниці, які встановлено нормами Податкового кодексу України. Платники податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період, не перевищує 20 млн. грн., об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на суму різниць» [1]. Тому дуже часто податковими консультантами надаються рекомендації своїм клієнтами щодо законного методу зменшення витрат зі сплати податку на прибуток

підприємств. Це можливо досягнути не тільки за допомогою вибору методів визнання та оцінки господарських операцій, а й шляхом відстрочення або розсторочення в часі терміну сплати податкового зобов'язання. Як відомо із теорії грошей, цінність грошей, які отримані сьогодні, вище, ніж вартість тих же грошей, які будуть отримані в майбутньому. Тому суб'єктами господарювання економічно вигідним є перенесення сплати податку на прибуток на наступні періоди, їх відстрочення або розсторочення, так як заощадженні кошти можуть бути вкладені у основний та оборотний капітал, фінансові інвестиції.

При визначенні первісної вартості основних засобів та запасів справедлива вартість визначається в окремих випадках (безоплатне отримання, внесок до статутного капіталу, обмін подібними та неподібними активами). Однак порядок визначення справедливої вартості чітко не визначений законодавством, що дозволяє використовувати професійні судження аудиторів та інших фахівців, які можуть бути використані для завищення вартості активів і подальшого списання витрат. Справедлива вартість також може бути визначена для віднесення таких активів до малоцінних необоротних матеріальних активів і подальшого їх переведення в категорію основних засобів. Зменшення корисності запасів на дату балансу дозволяє визнати частину їхньої вартості як витрати незалежно від їхнього фактичного використання.

Вплив методів оцінки продажу запасів на базу оподаткування податком на прибуток може бути різним для різних підприємств. Однак вважається, що метод ФІФО завищує фінансові результати, оскільки занижує витрати унаслідок списання запасів за нижчими «першими» цінам.

Метод зменшення залишку дозволяє списати більшу частину вартості основних засобів і зменшити базу оподаткування в ранні періоди їх використання. При виборі методу амортизації для малоцінних необоротних активів 100% їх вартості слід амортизувати в періоді, з якого починається

строк їх корисного використання. Строк корисного використання слід обирати якомога коротший, враховуючи положення Податкового кодексу України.

Для підприємств, які не використовують коригування фінансового результату до оподаткування на суму різниць при визначенні об'єкта оподаткування, перелік облікових політик може бути розширений за рахунок застосування положень про переоцінку основних засобів, створення резервів та забезпечень [31].

Водночас, застосування облікової політики для оптимізації витрат з податку на прибуток може суперечити загальноприйнятим принципам і методам обліку господарських фактів, бухгалтерському та податковому законодавству. Типові порушення, які можуть виникнути при підготовці інформації про фінансові результати для цілей оподаткування, можуть стосуватися: неправильних критеріїв визнання активів; неправильного віднесення основних засобів до відповідної групи; невизнання доходів від операцій, які за своєю економічною сутністю потребують такого визнання; завищення витрат звітного періоду внаслідок неправильної оцінки, визнання витрат за операціями, які не призвели до зменшення активів, збільшення зобов'язань або взагалі не були здійснені. Такі порушення можуть бути спричинені як помилками, так і навмисними шахрайськими діями керівництва суб'єктів господарювання.

Водночас облікова політика відіграє важливу роль у формуванні показників податкового обліку, особливо у сфері обліку ПДВ. Ефективна та раціональна організація обліку ПДВ на підприємстві передбачає вибір методологічних прийомів, способів і процедур організації та ведення обліку. Саме ці аспекти реалізуються в процесі формування облікової політики. Необхідність вивчення ключових аспектів облікової політики підприємства з ПДВ зумовлена тим, що неповне віднесення та сплата податкового кредиту та податкового зобов'язання, несвоєчасне подання податкової звітності, помилки в організації обліку податкових платежів призводять до застосування фінансових санкцій.

«При цьому на вибір методів й обґрунтування облікової політики, в тому числі і в частині ПДВ, впливає низка чинників, основними з яких є форма власності та організаційно-правова форма підприємства, галузева специфіка підприємства, вид діяльності, організаційна структура управління й наявність структурних підрозділів, обсяги діяльності, продажу, наявність відокремлених підрозділів, система оподаткування, стратегія фінансово-господарського розвитку, матеріально-технічне оснащення, кваліфікація кадрів, технологічні особливості виробництва, системи й форми розрахунків із покупцями та постачальниками, взаємини з фінансовими структурами, система звітності перед власниками й іншими користувачами фінансової інформації, законодавство та перспективи його зміни тощо» [9].

Облікова політика в частині ПДВ формується, виходячи із принципу послідовності застосування норм і правил ПКУ та інших нормативно-правових актів, що визначають окремі аспекти обліку ПДВ.

При формуванні облікової політики з ПДВ слід враховувати такі основні правила щодо співвідношення ПКУ та інших законодавчих актів

- усі поняття, терміни, правила та положення ПКУ та законів з питань митної справи застосовуються лише для регулювання відносин, передбачених ПКУ

- якщо поняття, терміни, правила та положення інших законодавчих актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням Кодексу, для регулювання податкових відносин застосовуються останні;

інші терміни, що використовуються в Кодексі і не визначені в ньому, вживаються у значенні, встановленому в інших законах.

При розкритті технологічної складової облікової політики особливу увагу слід звернути на форми первинних документів та порядок їх застосування. Так, відповідно до вимог п. 44.1 ст. 44 ПКУ [1] платники податків повинні вести облік доходів та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування, для цілей оподаткування на підставі первинних документів, ведення яких передбачено законодавством та форми

яких затверджуються відповідними нормативно-правовими актами, з урахуванням галузевих особливостей.

На цьому наголошується і в листі ДФС України від 16.05.2016 р. № 16872/7/99-99-14-02-17 [5], в якому, окрім загальних правил проведення перевірок, також зазначено перелік первинних документів, що відображають типові господарські процеси на підприємстві, з посиланням на відповідні інструкції та накази, що встановлюють їх типові форми.

Отже, відповідно до цих нормативних актів платники податкових платежів повинні використовувати тільки типові форми первинних документів для підтвердження господарських операцій. Разом із цим, Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку від 24.05.95р № 88 визначено, що «документування господарських операцій може здійснюватися із використанням виготовлених самостійно бланків, які повинні містити обов'язкові реквізити чи реквізити типових або спеціалізованих форм» [23].

Враховуючи цю вимогу, суб'єкти господарювання можуть у разі потреби використовувати додаткові форми первинних документів для оформлення господарських операцій. При цьому слід мати на увазі, що застосування таких форм первинних документів для обліку доходів, витрат та інших показників податкового обліку можливе лише у разі, якщо в наказі про облікову політику обґрунтовано доцільність їх застосування та наведено перелік таких документів у відповідному додатку.

Крім переліку документів, платник податків повинен забезпечити дотримання наступних вимог при відображенні господарських операцій п. 1.3 Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку від 24.05.95р. № 88 щодо заповнення усіх первинних документів українською мовою. «У разі, якщо підприємство планує при складанні використовувати іншу мову, така умова обов'язково повинна бути передбачена в наказі про облікову політику, що в майбутньому дозволить без обмежень використовувати документи при формуванні податкових

показників» [23].

Незважаючи на форму первинного документа відповідно до вимог податкового законодавства, для підтвердження даних податкового обліку можуть братися до уваги лише первинні документи, складені в разі фактичного здійснення господарської операції та за наявності всіх формальних реквізитів таких документів, передбачених чинним законодавством.

Так п. 4.3.2 Листа ДФС України від 16.05.2016 р. N 16872/7/99-99-14-02-02-17 визначено, «що первинні документи визнаються реальними тільки за наявності таких реквізитів, як:

- назви документа, дати, номера і місця його складання, назв платників податків, від імені яких складено документ (із зазначенням коду ЄДРПОУ контрагента), та посад і даних, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у документальному оформленні операції, у тому числі щодо їх підписів, особистий підпис, аналог власноручного підпису або підпис, прирівняний до власноручного підпису відповідно до Закону України «Про електронний цифровий підпис»;

- змісту операції - її вид (купівля/продаж, зберігання, транспортування, оплата та ін.), найменування (номенклатура, асортимент), інші характеристики товару та одиниця виміру;

- обсягу операції – кількість, ціна та загальна вартість чи сума перерахування коштів без врахування ПДВ і сума з ПДВ» [5].

Означений перелік реквізитів наведено і в Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку від 24.05.95 № 88 [23]. При цьому в додатку до Наказу про облікову політику, враховуючи вимогу п. 2.13 цього Положення, обов'язково повинно бути «закріплено перелік осіб, які мають право підписувати первинні документи на здійснення відповідних господарських операцій. Особливу увагу слід звернути на специфічні операції, що передбачають донарахування податкових зобов'язань та їх документальне оформлення. Зокрема, мова йде про операції з ліквідації основних засобів.

Так в Податковому кодексі передбачено, що у разі якщо основні засоби ліквідуються за самостійним рішенням платника податку, така ліквідація для цілей оподаткування розглядається, як постачання таких основних засобів за звичайними цінами, але не нижче балансової вартості на момент ліквідації» [23].

При цьому важливого значення набувають випадки, на які не поширюються ці дії, а саме:

- «основні засоби ліквідуються у зв'язку з їх знищенням або зруйнуванням внаслідок дії обставин непереборної сили, в інших випадках,

- така ліквідація здійснюється без згоди платника податку, у тому числі в разі викрадення основних засобів,

- платник податку подає контролюючому органу відповідний документ про знищення, розібрання або перетворення основних засобів у інший спосіб, внаслідок чого вони не можуть використовуватися за первісним призначенням» [23].

Ці випадки дають можливість не сплачувати податок, але це можливо лише за умови своєчасного та правильного оформлення всіх необхідних первинних документів: Акт нарахування амортизації основних засобів, документи поліції, документи інвентаризації, висновок експертної комісії про неможливість використання основних засобів за первісним призначенням тощо.

Підтверджуючі документи з ПДВ також важливі для визначення податкового кредиту, оскільки передбачено, що податкові накладні, отримані з єдиного реєстру податкових накладних, є підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту отримувача товарів, робіт, послуг.

Описуючи технологічну складову облікової політики, особливу увагу слід приділити формуванню робочого плану рахунків в частині обліку ПДВ. Так, відповідно до інструкції до плану рахунків для узагальнення інформації про розрахунки підприємства з ПДВ та фінансових санкцій, що справляються

у дохід бюджету здійснюється на рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами».

Виходячи з цих норм та враховуючи випадки, передбачені ПКУ та іншими нормативно-правовими актами податкових органів (зокрема, щодо зупинення реєстрації податкових накладних), план рахунків з обліку ПДВ повинен передбачати систему аналітичних рахунків, на яких у розрізі таких субрахунків збирається інформація про підтверджений та непідтверджений податковий кредит, транзитний ПДВ, податковий борг, що підлягає коригуванню тощо:

«641 «Розрахунки за податками»: 641X «Розрахунки за податком на додану вартість» ведеться облік ПДВ, який нараховується та сплачується відповідно до чинного законодавства та обов'язково підтверджений відповідними документами, особливо це стосується порядку визнання податкового кредиту;

• 643 «Податкові зобов'язання» ведеться облік суми ПДВ, визначену, виходячи із суми одержаних авансів (попередньої оплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню);

• 644 «Податковий кредит» ведеться облік суми ПДВ, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання:

644X1 «Податковий кредит непідтверджений» здійснюється облік податкового кредиту, що непідтверджений податковими накладними зареєстрованими в ЄРПН, а отже не має права відноситися на зменшення сум ПДВ, що підлягає перерахуванню до бюджету. Сума ПДВ, що міститься в такій незареєстрованій податковій накладній наступного дня після останнього дня граничного терміну для реєстрації в ЄРПН списується до складу інших витрат операційної діяльності.

644X2 «Податковий кредит транзитний рахунок» здійснюється облік ПДВ, що виникає при передоплатах, визначений виходячи із суми виданих авансів постачальникам за товари, роботи, послуги. При цьому обов'язково

необхідно звертати увагу, що означені суми ПДВ повинні бути підтвержені реальною поставкою цінностей» [1].

Виділення таких субрахунків дозволяє відстежувати проблемні операції та правильно розраховувати суму ПДВ, що підлягає перерахуванню до бюджету.

Методологічний аспект облікової політики визначає варіанти ведення бухгалтерського обліку та отримання інформації про факти господарської діяльності на основі альтернативних способів (методик) та специфіки діяльності підприємства.

Методологічні аспекти обліку запасів та основних засобів мають значний вплив на формування ПДВ. Зокрема, слід враховувати, що на податкові зобов'язання з ПДВ у деяких випадках може впливати переоцінка. Це можливо, коли ПДВ розраховується на основі облікової залишкової вартості основних засобів. Наприклад, згідно з частиною 1 статті 188 ПКУ [1], при продажу основних засобів база оподаткування не може бути меншою за їхню балансову вартість, що склалася станом на початок звітного періоду, в якому здійснюється продаж такого активу. Отже, у разі проведення переоцінки база оподаткування ПДВ при продажу активу буде визначатися виходячи з його нової (амортизованої або переоціненої) залишкової вартості.

Аналізуючи методологічну складову облікової політики, вважаємо за доцільне додатково включити до елементів облікової політики окремі положення щодо обґрунтування процесу ціноутворення на підприємстві (стратегічні форми цінової політики та варіанти їх реалізації, методи визначення ціни та розрахунку середнього відсотка націнки, випадки відхилення від цінової політики).

Це необхідно, оскільки процес ціноутворення впливає як на визначення бази оподаткування ПДВ, так і на доходи компанії.

Наприклад, відповідно до Закону про ПДВ, база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг не може бути нижчою за ціну придбання таких товарів/послуг, а база оподаткування операцій з постачання самостійно

виготовлених товарів/послуг не може бути нижчою за звичайні ціни.

При цьому під звичайною ціною розуміється ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено ПКУ. Якщо не доведено інше, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін. Це визначення не поширюється на операції, визнані контрольованими відповідно до статті 39 ПКУ [1].

Розкриваючи ці позиції, суб'єктам господарювання слід звернути увагу на вимоги Податкового Кодексу та інших нормативних актів (наприклад, Лист ДФСУ від 15.08.2016 р.) [10]. ПКУ передбачає, що «база оподаткування ПДВ операцій з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг не може бути нижче звичайних цін. При цьому під звичайною ціною розглядається ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено кодексом. Якщо не доведено зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін» [24].

Отже, якщо суб'єкт господарювання планує у процесі своєї діяльності допускати певні цінові відхилення (встановлювати ціни нижче від звичайних), це слід відобразити в наказі про облікову політику: заплановані цінові знижки за виконання певних дій (наприклад, за рекламування товару), торгові знижки — різниця між роздрібною ціною і більш низькою ціною оптових поставок, заплановані знижки із цін як засіб стимулювання збуту, незаплановане різке зниження цін — «війна цін» тощо.

Можливість щодо реалізації за ціною нижчої від звичайної може бути обґрунтована стратегічної метою (вихід на новий ринок, розширення цільового сегменту, відвантаження товару за рахунок покупця, сто відсоткова передоплата тощо).

Крім цього, при здійсненні суб'єктом господарювання операції, що визнаються контрольованими відповідно до ст. 39 ПКУ, в обліковій політиці обов'язково повинні бути обґрунтовані для них алгоритми ціноутворення. За потреби необхідно передбачити і використання механізму ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках. Особлива увага суб'єктом

господарювання повинна звертатися на окремі засади трансфертного ціноутворення.

3.2. Досвід країн ЄС у формуванні облікової політики підприємств

Оптимізація бухгалтерського обліку в Європейському Союзі є частиною політики оптимізації законодавства про підприємство, метою якого є забезпечення свободи проведення своєї діяльності. Правова база політики бухгалтерського обліку відображена у статті 44(2)(g) (колишня 54(3)(g)) «Договору про заснування Європейського Співтовариства». Тому в межах щорічних планів із здійснення Програми було запроваджено систему використання в Україні міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Це стало головним питанням пристосування вітчизняної законодавчої бази до *acquis communautaire* в галузі бухгалтерського обліку [34].

Досить важливою умовою успішного здійснення своєї діяльності кожного підприємства є чітко сформована цілісна система бухгалтерського обліку, яка являє собою створення та прийняття на тривалий термін чіткої облікової політики, як особливого інструмента регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Створення законодавчих меж, згідно яких буде вестись бухгалтерський облік та формування фінансової звітності, відображення їх у нормативних актах є вираженням облікової політики конкретного рівня в сфері бухгалтерського обліку.

У зв'язку із стандартизацією бухгалтерського обліку з'явилась і міжнародна стандартизація, яка характеризує риси облікової політики суб'єкта господарювання. Облікову політику варто розуміти як галузь діяльності державних органів або інститутів, створених державними та міжнародними спілками бухгалтерів, направлену на нормалізацію чи стандартизацію бухгалтерського обліку.

В Законі України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» [2] зазначено,

що «політика бухгалтерського обліку на підприємстві є важливим механізмом, за допомогою якого з'являється взаємозв'язок державного регулювання і власного бачення підприємства щодо організації та здійснення бухгалтерського обліку. В свою чергу, державна політика бухгалтерського обліку виконує функцію нормативно-правового регулювання організації, методики ведення обліку та формування фінансової звітності в межах країни. Ціль державної політика бухгалтерського обліку полягає у зменшенні (прибирання) розбіжностей у відображенні методів подання інформації, фінансових звітів підприємств, зменшення коливань кількості та якості інформації в зовнішніх бухгалтерських звітах» [2].

Глобалізація світової економіки, необхідність кращого захисту інвесторів та забезпечення прозорості міжнародних ринків капіталу призвели до появи абсолютно нових вимог до створення інформаційної бази організацій, а також до створення об'єднань різних країн. Ця тенденція призвела до існування міждержавного рівня облікових політик. Облікова політика на цьому рівні розробляється Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. (раніше це був Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО).

В 1973 році у Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (МСБО) 1 «Розкриття облікової політики» та у МСБО 5 «Інформація, яка підлягає розкриттю у фінансових звітах» з'явилося визначення терміну «облікова політика». А вже з 1997 року почав діяти новий МСБО 1 «Подання фінансових звітів», який був створений на базі цих стандартів і відображав вимоги щодо розкриття інформації в політиці бухгалтерського обліку [17]. Слід виділити також МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», який відображає дані питання [17] та Концептуальну основу до міжнародних стандартів, яка містить в собі вимоги до розкриття облікової інформації та практичні рекомендації із використання стандартів.

В Україні можливість впровадження організаціями окремих інструментів облікової політики з'явилася лише в 90-х роках двадцятого століття. Але

незважаючи на це, формальним термін «облікова політика» став тільки у 1999р. Він був відображений в Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3]. Згідно з МСБО, «облікова політика – це певні принципи, основи, методи, практика та правила, які використовуються підприємством при формуванні та поданні фінансової звітності» [мс]. Цікаво те, що в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [] визначення «облікова політика» згадується в однині, а в МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» - множині. «Це пов'язане з тим, що за міжнародними правилами облікова політика, встановлена щодо конкретного об'єкту обліку, вважається окремою обліковою політикою. А от аналізуючи вітчизняне обґрунтування даного визначення, комплекс цих облікових політик саме і формує цілісну єдину облікову політику суб'єкта господарювання». [4]. У всякому разі, мова ведеться про облікову політику організації, яка передбачає сукупність прийомів, правил й процедур здійснення обліку, формування та подання фінансової звітності. Вона забезпечує дотримання одного і того ж самого способу відображення господарських операцій підприємства на протязі довгого періоду часу включаючи дотриманням головних методологічних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Оптимізація бухгалтерського обліку - це беззаперечна відповідність і гармонія, дотримання правил бухгалтерського обліку компаній, звітності низки країн або їх об'єднання, наприклад, країн Європейського Союзу.

Одним з головних завдань Європейського Союзу була оптимізація механізму бухгалтерського обліку країн-членів шляхом гармонізації облікових практик різних країн. Для цього було видано низку законодавчих документів, які називаються наступним чином: Директиви, або закони ЄС. Вони були присвячені стандартизації вимог до розкриття інформації та фінансової звітності; іншими словами, в них викладені основні положення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які країни-члени ЄС включили в своє національне законодавство.

Найважливішими з них є Четверта (щодо звітності товариств) № 78/660 «Про річну звітність певних видів компаній» від 25 липня 1978 р. [17] та Сьома директиви ЄС (щодо консолідованої звітності товариств) 83/349 «Про консолідовану звітність» від 13 червня 1983 р.) [60]. Ці законодавчі документи є обов'язковими для дотримання у всіх держав-членах ЄС. Даний підхід щодо систематизації бухгалтерського обліку відносять до регіонального рівня.

Четверта Директива містить лише універсальні положення і залишає державам-членам ЄС та транснаціональним компаніям певний ступінь свободи. Однак Директива має низку недоліків, пов'язаних із відмінностями та змінами, що відбуваються в законодавстві на національному рівні. Сьома Директива - це вимога до організацій складати консолідовану фінансову звітність та розкривати облікову політику щодо пов'язаних сторін, щоб інвестори могли зрозуміти фінансовий стан системи (групи компаній) в цілому. Прийняття цієї директиви було зумовлене необхідністю систематизації обліку та звітності операцій в іноземній валюті, способів перерахунку балансу, звіту про прибутки та збитки та інших структур в єдину валюту, термінів подання фінансової звітності, способів порівняння інформації та стабільності методів і прийомів консолідації. Основні положення цих директив ЄС відображають детальні правила в різних сферах фінансової звітності та являють собою мінімальні вимоги до оптимізації, на основі яких країни-члени створюють власні додаткові вимоги та адаптують національне законодавство.

Прийняття вимог директив ЄС супроводжувалося впливом на національні GAAP різних європейських країн. Отже, у країнах із континентальною моделлю обліку (Німеччина, Франція, Австрія) прийняття директив ЄС на законодавчому рівні встановило вимоги до корисності, якості та цінності фінансової інформації, що позитивно вплинуло на підвищення інформативності фінансової звітності та зменшення впливу податкового законодавства на ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. У країнах з англо-американською моделлю бухгалтерського обліку

(Ірландія та Великобританія) фінансова звітність призначена для задоволення інформаційних потреб інвесторів і кредиторів, а аудит бухгалтерського обліку здійснюється організаціями, незалежними від податкового законодавства, що призвело до значно менших змін у національному законодавстві, яке регулює бухгалтерський облік та фінансову звітність.

Незважаючи на наявність великої кількості економічних, соціальних та політичних розбіжностей між країнами-членами ЄС, ці директиви призвели до оптимізації та врегулювання основних інструментів бухгалтерського обліку та фінансової звітності в законодавстві конкретних держав, що спричинило зміни в оцінці та визнанні активів, вимогах до розкриття інформації у фінансовій звітності, визначенні зобов'язань та капіталу, а також аудиту фінансової інформації для близько семи мільйонів організацій.

Дуже цікавим фактором у практиці облікової політики за кордоном є те, що великі організації розробляють два варіанти своєї облікової політики. Перший варіант готується на початку року і є офіційним, оскільки відображає прийняті національні принципи бухгалтерського обліку, розроблені конкретною організацією в минулому, і включає очікувані зміни та роз'яснення на майбутнє. Другий варіант, у свою чергу, формується наприкінці звітного року, перед складанням фінансової звітності. Тобто облікова політика компанії може зазнавати змін протягом року. Облікова політика підприємства розкривається в примітках до фінансової звітності. У першій примітці, як правило, коротко описуються методи бухгалтерського обліку, використані для підготовки фінансової звітності, тобто особливості бухгалтерського обліку компанії. У другій примітці, в свою чергу, обговорюються результати змін в обліковій політиці організації, якщо вони були скориговані протягом року. Для більшості компаній безнадійна заборгованість і витрати на гарантійне обслуговування відображаються у звітності в оціночному вигляді і мають розрахунковий характер, а доходи від реалізації продукції, товарів і послуг підлягають ретельному аналізу.

Проаналізувавши досвід уніфікації процесів бухгалтерського обліку та фінансової звітності в ЄС, можна зробити висновок, що протягом тривалого періоду часу (понад 40 років) відбувалася поступова гармонізація облікових систем європейських країн шляхом адаптації національного законодавства та узгодження методів обліку в різних країнах, у тому числі для малих підприємств.

Європейська гармонізація та національна політика України щодо адаптації вітчизняного законодавства до іноземних правил, включаючи зарубіжний досвід оптимізації бухгалтерського обліку в європейських країнах, мають визначити перелік пріоритетів для наближення чинного та майбутнього законодавства України до законодавства Європейського Союзу, що є дуже важливою передумовою для зміцнення економічних зв'язків між Україною та ЄС у найближчому майбутньому.

ВИСНОВКИ

У кваліфікаційній роботі здійснено теоретичне узагальнення й запропоновано практичні рекомендації щодо формування податкової політики підприємства, зокрема і для цілей оподаткування.

1. Визначено, що у сучасні вимоги до організації бухгалтерського обліку зумовили побудову системи облікових політик на підприємстві, яка повинна реалізовуватися з дотриманням певних принципів. Таким чином, облікова політика - це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Конкретні, індивідуальні правила та принципи ведення бухгалтерського обліку на підприємстві затверджуються наказом (положенням) про облікову політику. При підготовці цього внутрішнього нормативного документа необхідно враховувати вимоги міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Формальної стандартної форми облікової політики не існує, тому кожна компанія самостійно обирає методи та принципи, які вона буде використовувати, з урахуванням специфіки власної діяльності та відповідно до загальноприйнятих правил діловодства. Деякі частини облікової політики підприємство визначає самостійно, тому ця інформація також має бути відображена в наказі про облікову політику. Однак є деякі складові, які чітко визначені відповідними П(С)БО. Щоб запобігти цим бухгалтерським помилкам та зловживанням, контролюючі органи перевіряють точність та правильність формування облікової політики. Українське законодавство передбачає відповідальність за ігнорування правил облікової політики.

2. Наразі порядок ведення бухгалтерського обліку в Україні регулюється 35 положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, які включають всі застосовні Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ). Деякі національні стандарти об'єднують положення різних МСФЗ, а в деяких випадках розробляються стандарти, зміст яких не має аналогів у міжнародних стандартах. Проте всі національні стандарти базуються на МСФЗ і не суперечать їх положенням. Визначення облікової політики на підприємстві

вимагає ґрунтовних знань нормативно-правових документів, які регламентують організацію бухгалтерського обліку та звітності в нашій країні, а також володіння специфічними технологічними особливостями діяльності конкретного суб'єкта господарювання, для якого розробляється облікова політика. Тільки поєднуючи ці основні методологічні вимоги з конкретною методикою обліку господарських операцій на підприємстві, повністю адаптованою до специфіки його діяльності, можна сподіватися на розробку обґрунтованої облікової політики.

3. У наведених нормативно-правових актах розкриваються питання формування облікової політики для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності відповідно до НП(С)БО або МСФЗ. Але водночас важливо розкривати облікову політику щодо податків і зборів, яка визначається ПКУ та нормативно-правовими актами, затвердженими на виконання норм ПКУ. Більше того, останні роки є тенденція до формування облікової політики підприємством з врахуванням податково-оптимізаційного аспекту.

4. Залежність системи оподаткування від методичного інструментарію бухгалтерського обліку вимагає від підприємств виважено здійснювати формування облікової політики для цілей оподаткування. Моделювання різних варіантів облікової політики для цілей оподаткування покликане забезпечити виконання низки завдань, серед яких: надання своєчасної та доречної інформації, уніфікація облікових процедур для різних цілей, оптимізація величини податків. У роботі запропоновано способи моделювання облікової політики для цілей оподаткування, конкретизовано її елементи.

5. Таким чином, ефективна діяльність будь-якого підприємства неможлива без досконало продуманої облікової політики в цілому та її невід'ємної складової – податкової облікової політики. При цьому, підприємства повинні формувати облікову політику виважено та ретельно враховуючи всі особливості обліку ПДВ передбачені податковим

законодавством. Врахування розглянутих аспектів в подальшому дасть можливість значно полегшити роботу з обліку ПДВ, запобігти виникненню проблемних ситуацій на підприємствах.

6. Слід також врахувати досвід європейських країн щодо оптимізації бухгалтерського обліку на законодавчому рівні. Національне законодавство має бути скориговане з метою наближення до законодавства ЄС. Такі дії сприятимуть зміцненню економічних зв'язків між Україною та країнами-членами ЄС у найближчому майбутньому.

7. Досвід інтеграційних процесів у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Європі свідчить, що протягом тривалого часу (понад 40 років) відбувалася поступова гармонізація облікових систем країн-членів ЄС шляхом адаптації національного законодавства та узгодження методів бухгалтерського обліку різних країн, у тому числі для малого бізнесу.

Європейська інтеграція та державна політика України щодо адаптації національного законодавства до європейських стандартів, враховуючи світовий досвід гармонізації бухгалтерського обліку в ЄС, мають визначити перелік пріоритетних завдань з адаптації чинного та майбутнього законодавства України до права ЄС.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
2. Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу : Закон України від 18.03.2004р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1629-15> Міжнародні стандарти фінансової звітності. URL: [http:// minfin.gov.ua](http://minfin.gov.ua)
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
4. Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності: Лист Міністерства фінансів України від 29.07.2003 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v4108201-03#Text>
5. Про застосування звичайної ціни при визначенні бази обкладення ПДВ у ході документальних перевірок : Лист ДФСУ від 15.08.2016 р. №27600/7/99-99- 14-02-01-17. URL6 <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v7600872-16#Text>
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України 07.02.2013 р. № 73. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-1>
7. Барановська Т.В.. Принципи формування облікової політики. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз.* 2005. Випуск 2. С. 14-24
8. Білуха М. Т. Судово-бухгалтерська експертиза : [підручник] / М. Т. Білуха. – К. : Вид.компанія «Воля», 2004. – 656 с.
9. Бурова Т. А. Облікова політика податкових платежів на підприємстві та шляхи її удосконалення. *Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка.* 2014. Вип. 149. С. 3-10. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vkhdtusg_2014_149_3

10. Бухгалтерський фінансовий облік : [підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів]. за редакцією проф. Ф. Ф. Бутинця. Житомир : ПП «Рута», 2003. 726 с.
11. Гуйда Л. Як підготувати наказ про облікову політику підприємства? *Дебет-Кредит*. 2012. № 1. С.17-35.
12. Дунаєва М. В. Особливості організації облікової політики підприємства . *Вчені записки : зб. наук. пр. / М-во освіти і науки України, Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана* . Київ : КНЕУ, 2022. Вип. 28. С. 28–36.
13. Житний П. Організаціо-методологічні засади формування облікової політики підприємства // *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. №3. С. 3-10.
14. Житний П. Принципи формування облікової політики // *Бухгалтерський облік і аудит*. 2005. №4. –С. 25-28.
15. Кіндрацька Л.М. Система бухгалтерського обліку в комерційних банках: методологія та практика: Автореф. дис. д-ра екон. наук: 08.06.04 / Київський національний економічний університет. К., 2002. 32с
16. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: затв. наказом Мінфіну України від 27 червня 2013 р. № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-> Міжнародні стандарти фінансової звітності. URL: [http:// minfin.gov.ua](http://minfin.gov.ua)
17. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках і помилки» URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020.13?find=1&text=%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA#w1_17
18. Облік і звітність підприємств у системі оподаткування : навч. посіб. / М. І. Бондар, Л. Г. Ловінська, Н. М. Лисенко та ін. ; за заг. ред. М. І. Бондаря, Н. М. Лисенко. 2-ге вид., переробл. і допов. К. : ДННУ “Акад. фін. управління”, 2014. URL: https://afu.kiev.ua/getfile.php?page_id=451&num=9
19. Облікова політика: огляд типових помилок <https://kpmg.com/ua/uk/home/media/press-releases/2020/02/accounting-policy-ua.html>

20. Овчарова Н.В. Облікова політика в частині відображення ПДВ: основні аспекти. *Інфраструктура ринку*. Випуск 9. 2017. URL : http://www.market-infr.od.ua/journals/2017/9_2017_ukr/19.pdf
21. Петрук О. М. Облікова політика підприємства як елемент регламентації бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] URL : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Magisterium/Economy/2004_14/02_petryk_om.pdf
22. Податкова політика підприємства : навчальний посібник / Іванишина О. С., Герасименко О. М., Тучак Т. В., Прокопенко І. А. Ірпінь : Державний податковий університет, 2023. 148 с.
23. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку від 24.05.95 № 88 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text>
24. Попітїч Т. Облікова політика: понятійний апарат і класифікація. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2016. Вип. 2. С. 63-74. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/iacagc_2016_2_9
25. Пушкар М.С. Облікова політика і звітність: [навч. посібник]. Тернопіль: Карт-бланш, 2004. 141 с.
26. Рузмаїкіна І. В. Формування облікової політики підприємства : принципи, проблемні питання, критерії оцінки варіантів. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2005. № 8. С. 32-38.
27. Стеців І.І. Облікова політика суб'єкта господарювання, її актуальність і значення в сучасних умовах. *Вісник Львівської комерційної академії*. Серія економічна, випуск 6 Львів: Коопосвіта ЛКА, 2009. С. 201-208
28. Харламова О. Принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності за МСФЗ: проблеми термінологічної формалізації. *Бізнесінформ*. 2015. № 7. С. 218–222.
29. Хотинський Ю. Організаційні аспекти бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2020. № 6. С. 33-39.

30. Черній М.Я. Формування облікової політики підприємств на основі організаційно-технологічних особливостей діяльності. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2020. Вип. 2 (23). С. 381–388.
31. Шевчук С.В., Зайцева А.Д. Моделювання облікової політики для цілей оподаткування прибутку. *Інфраструктура ринку*. Випуск 23. 2018. http://www.market-infr.od.ua/journals/2018/23_2018_ukr/57.pdf
32. Шмигель О. Є Формування облікової політики на базі креативного фінансового обліку URL : .
33. Яременко І. Адаптація облікової політики до умов сучасної економіки. *Фінанси України*. 2020. № 12. С. 118-123.

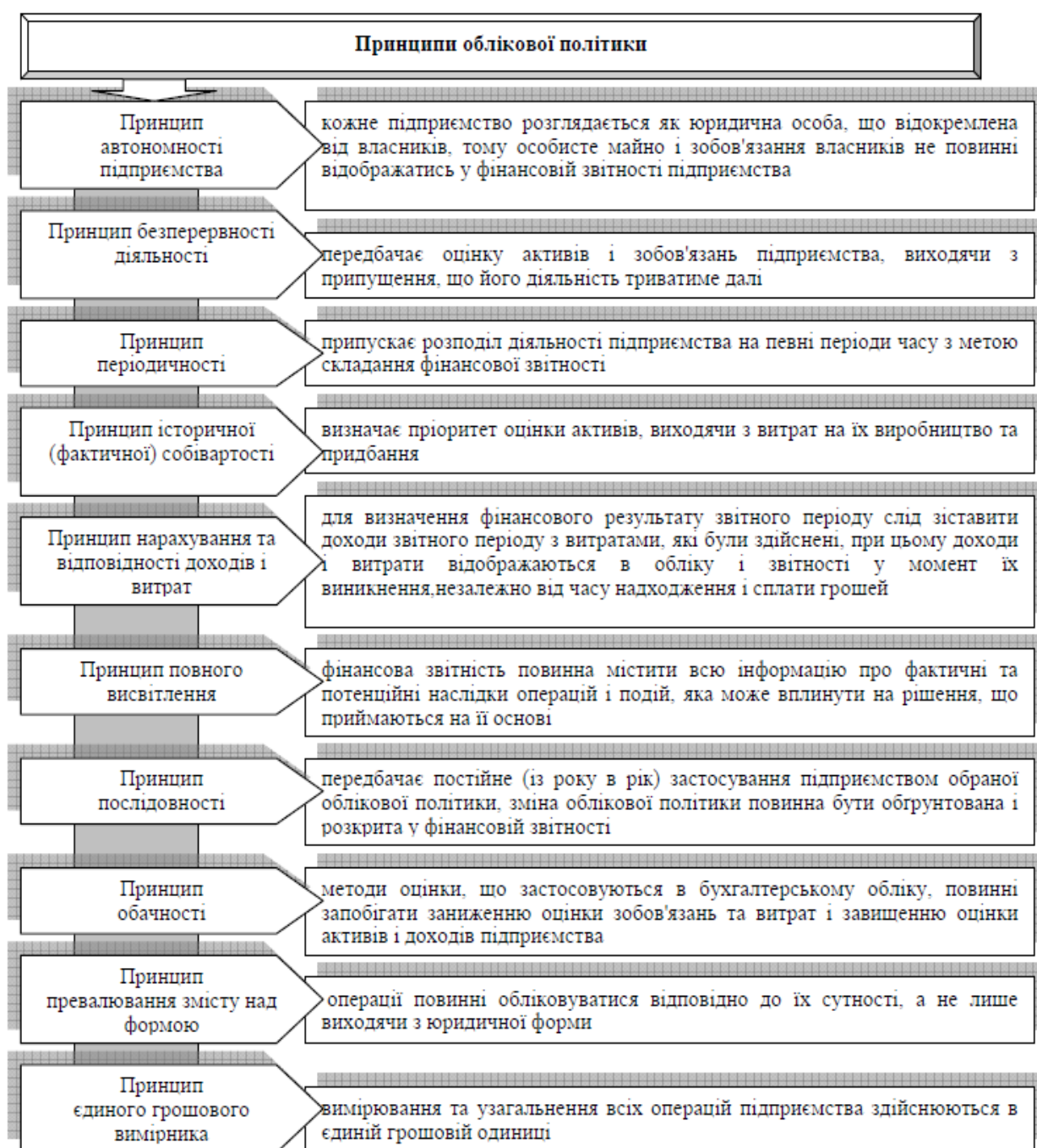


Рис.А.1. Принципи облікової політики