

DOI: 10.32999/ksu2307-8030/2019-34-31

УДК 657

Колесніченко А.С.
*асистент кафедри
економічного аналізу та обліку
Національного технічного університету
«Харківський політехнічний інститут»*

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА Й ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ: ТЕОРЕТИКО-АНАЛІТИЧНИЙ ТА РЕГУЛЯТОРНИЙ АСПЕКТИ

Досліджено сутність понять «податкова політика» та «облікова політика» у науковому дискурсі, що дало змогу співставити їхні сутнісні характеристики й обґрунтувати взаємозалежність цих категорій, визначити єдині принципи в контексті системи управління, які виступають монолітним методологічним підґрунтям під час формування політики податкового менеджменту й забезпечення дієвості облікового механізму. Проаналізовано теоретичні, методичні й регуляторні аспекти за практичної реалізації облікової та податкової політик, що сприятиме більшій ідентифікації теоретико-методичних засад облікового й податкового обліку для ефективного господарювання. Обґрунтовано, що підходи до формування податкової політики за окремими аспектами системи податкового планування на практиці часто носять багаторівневий характер.

Ключові слова: облікова політика, податкова політика, управлінська система, регулювання, нормативно-правове забезпечення.

Колесниченко А.С. НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА И УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА СУБЪЕКТА ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ: ТЕОРЕТИКО-АНАЛИТИЧЕСКИЙ И РЕГУЛЯТОРНЫЙ АСПЕКТЫ

Исследована сущность понятий «налоговая политика» и «учетная политика» в научном дискурсе, что позволило сопоставить их сущностные характеристики и обосновать взаимозависимость этих категорий, определить единые принципы в контексте системы управления, выступающие монолитной методологической основой при формировании политики налогового менеджмента и обеспечении действенности учетного механизма. Проанализированы теоретические, методические и регуляторные аспекты при практической реализации учетной и налоговой политики, что будет способствовать большей идентификации теоретико-методических основ учетной политики и налогового учета для эффективного хозяйствования. Обосновано, что подходы к формированию налоговой политики по отдельным аспектам системы налогового планирования на практике часто носят многоуровневый характер.

Ключевые слова: учетная политика, налоговая политика, система управления, регулирование, нормативно-правовое обеспечение.

Koliesnichenko Anastasiia. THE TAX POLICY AND ACCOUNTING POLICY BUSINESS ENTITY: THEORETICAL AND ANALYTICAL AND REGULATORY ASPECT

Based on the study, it is advisable to conclude that the decision on the conceptual basis for the implementation of accounting is the first step in the chain of tasks for the formation of the accounting process. This shows that the company uses the starting point for the formation of accounting policies. It is determined that the current system of regulatory accounting includes certain techniques and technologies for designing accounting policies for the purposes of financial and managerial accounting. The researches are the essence of

the concepts of tax policy and accounting policies in scientific discourse which allowed their essential characteristics to be comparable and substantiate the interdependence of these categories, identify common principles in the context of the management system, acting as a monolithic methodological basis for shaping tax management policies and ensuring the effectiveness of the accounting mechanism. It was analyzed theoretical, methodological and regulatory aspects in the practical implementation of accounting and tax policies, which will contribute to greater identification of the theoretical and methodological foundations of accounting and tax accounting for effective management. It was substantiated that the approaches to the formation of tax policy on certain aspects of the tax planning system in practice are often of a multi-level nature. The research is based on the idea that the formation of key principles of tax policy and accounting policy determine the vector of development of tax management and the efficiency of accounting mechanisms in the management system of an entity. Results obtained during the research to some extent help the formation of future specialists in practical skills and skills in solving problems concerning the analysis of key aspects of the construction of the accounting and tax policy of the entity, sustainable and adapted to the changing environment in the large and small scale, where the company operates.

Keywords: accounting policy, tax policy, management system, regulation, regulatory support.

Постановка проблеми. Сучасний стан розвитку світогосподарських відносин характеризується наявністю високих транзакційних витрат щодо правил та умов ведення бізнесу, вагома частина яких припадає на податкове адміністрування, що має складну структуру податкових та інших зборів і платежів, порівнянних до податків. Тобто окремої уваги заслуговує дослідження методології та методики формування ключових засад податкової політики та облікової політики, які визначають вектор розвитку податкового менеджменту та дієвість облікових механізмів у системі управління суб'єктом господарювання [4].

Облікова політика сутнісно зумовлює ключові аспекти в організації та забезпеченні інформаційно-аналітичного каркасу діяльності підприємства, який містить прийняті та закріплені в ній способи відображення операцій у бухгалтерському обліку для врахування в процесі продукування й прийняття управлінських рішень. Оскільки податкова політика виступає підсистемою управління, облікова політика відіграє важливу роль і для цілей оподаткування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розкриттю особливостей та аналізу проблем формування та реалізації облікової політики підприємств присвячено роботи провідних західних та вітчизняних науковців і практиків, серед яких доцільно виділити Ж. Бурнісьєна, Ж. Дюмарше, Ж. Саварі, Б. Нідлза, Х. Андерсона, Д. Колдуєла, О. Шмаленбаха, М. Білуху, В.Б. Клевець [5], Ю. Кузьмінського, М. Кужельного, В. Лінника, М. Пушкара, В. Сопка та ін. Вивченню особливостей податкового планування присвячено роботи таких відомих науковців, як Я.І. Глуценко [10], Д.І. Деми [4], Г.П. Мартинюк [4], Л.О. Сухарева [10], П.М. Сухарев [10], І.В. Шевчук [4] та ін. При цьому дослідження понять облікової та податкової політик не є комплексними й узагальнюючими, тому питання, пов'язані з теоретичними, методичними й практичними аспектами формування облікової та податкової політик суб'єкта господарювання, потребують подальшого вивчення й обґрунтування.

У численних наукових надбаннях за даною проблематикою наводяться різні дефініції облікової політики, її складники, моделі формування облікової політики для цілей фінансового та управлінського обліку тощо. При цьому майже відсутні дослідження, спрямовані на розкриття сутності облікової та податкової політик в їх теоретичному й практичному контексті, не досить глибоко визначено роль облікової політики в оптимізації оподаткування.

Діюча система нормативного регулювання бухгалтерського обліку містить визначені техніки й технології конструювання облікової політики для цілей фінансового та управлінського обліку. При цьому недостатньо розроблена теоретико-методична база, яка обґрунтовує конвергентну основу податкової політики й облікової політики.

Мета статті полягає у дослідженні сутності понять «податкова політика» та «облікова політика» у науковому дискурсі, їх співставленні та обґрунтуванні взаємозалежності цих категорій, визначенні принципів у контексті системи управління, а також у побудові теоретико-методичного інструментарію й аналізі регуляторного складника під час практичної реалізації облікової та податкової політик.

Виклад матеріалу дослідження та його основні результати. Суб'єкти господарювання, що здійснюють свою діяльність на території України, мають право вибору щодо ведення бухгалтерського обліку одним із двох способів: за НП(С)БО або за МСФЗ за винятком суб'єктів у сфері суспільного інтересу, які ведуть облік виключно за МСФЗ.

Прийняття рішення щодо концептуальної основи здійснення бухгалтерського обліку – це перший етап у ланцюгу завдань із формування облікового процесу підприємства. Саме це виступає відправною точкою побудови облікової політики.

Відповідно до п. 3 р. І НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», облікова політика містить конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практики, що застосовуються суб'єктом господарювання під час складання та подання фінансової звітності [1].

Процес формування облікової політики відтворює здатність керівництва суб'єкта господарювання вибирати гнучкі підходи до ведення обліку виходячи зі специфіки й масштабів його господарської діяльності, стану техніко-технологічної бази економічних інтересів підприємства. Облікова політика стає інструментом розроблення моделі отримання та обробки інформації, яка за певних обставин може стати унікальною для кожного учасника ринку, забезпечуватиме даними про складні економічні процеси для оптимізації оподаткування та гарантування якісної роботи бухгалтерської служби [11, с. 33–34].

Процедура формування облікової політики суб'єкта господарювання включає визначення методів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, а також узгодження їх із нормами податкового законодавства для цілей складання податкової звітності. Тобто облікова політика виконує інтегральну функцію, поєднуючи державне регулювання з ініціативою підприємства щодо питань раціоналізації та вдосконалення обліку [12].

Власне, поняття «політика» від грец. *politikē* – діяльність самоуправління у полісі (місті-державі), а в подальшому – «мистецтво управління» державою і суспільством. У сучасній системі управління обліковий та податковий процеси виступають різними складниками господарської діяльності, тому інтерес до вивчення цих категорій підвищується, зокрема, у контексті вирішення завдання ефективності всіх взаємопов'язаних підсистем як елементів одного механізму.

У науковій літературі існують неоднозначні підходи до співставлення дефініцій податкової та облікової політик, узагальнення та систематизацію яких представлено в табл. 1.

Проведений аналіз дає змогу зробити висновок, що трактування облікової та податкової політик ґрунтується на трьох ключових аспектах:

- поєднання цих дефініцій в інтегроване поняття «облікова податкова політика»;
- розмежування податкової та облікової політик як двох окремих понять, що мають єдиний об'єкт та принципи застосування;
- визначення облікової політики як інструменту податкової політики та/або інструменту оптимізації оподаткування.

Прихильники першого підходу [5; 7; 12] виступають за інтерпретацію облікової податкової політики як цілісного монолітного поняття, яке відтворює конкретні принципи, методи і процедури, які застосовуються суб'єктом господарювання під час ведення бухгалтерського й податкового обліку та складання відповідної звітності.

Інший спосіб сприйняття цих дефініцій науковцями [8] свідчить про розмежування податкової та облікової політик у дві окремі категорії, які ґрунтуються на єдиних принципах та мають один об'єкт спрямування.

Деякі автори [2; 3; 6; 8] трактують облікову політику як інструмент створення моделі оптимізації податків, прийнятної для конкретної організації, для виваженого підходу до розрахунку об'єкта оподаткування. При цьому вводиться інтегроване поняття «обліково-податкова політика» [3].

У своїх дослідженнях автором проаналізовано сутність, складники й методичну основу поняття «облікова політика», що дає змогу сформулювати власне трактування цієї економічної категорії. Отже, облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, технічних прийомів, які використовуються підприємством для складання й подання фінансової

звітності та створення умов для здійснення фінансового менеджменту суб'єкта господарювання.

З огляду на специфіку й цілкові орієнтири податкової політики, доцільно визначити її як сукупність принципів, методів і процедур, технічних прийомів, які використовуються підприємством для складання і подання податкової звітності та створення умов для здійснення податкового менеджменту суб'єкта господарювання.

Податковий аспект формування облікової політики суб'єкта господарювання полягає у тому, що з установлених законодавством варіантів ведення обліку один може мати перевагу над іншим під час нарахування податків, за збереження незмінного характеру реальних господарських операцій [12].

Під час формування облікової політики необхідно не тільки ґрунтуватися на принципах бухгалтерського обліку, а й на специфічних принципах облікової політики. Зокрема, П. Житний пропонує під час формування облікової політики дотримуватися таких принципів: системності, комплексності, науковості та обґрунтованості, ефективності, планомірності та динамізму, профілактики, безперервності, селекції, сумісності особистих, регіональних і державних інтересів. Л.М. Кіндрацька у своїх дослідженнях виділяє такі принципи: ефективності, законності, достовірності, раціональності, відносної незмінюваності. За дослідженнями О.М. Петрук, ключовими є принципи ефективності, законності, адекватності, єдності, гласності. І.В. Рузмайкіна наголошує на значущості принципів системності, ефективності, актуальності, варіантності, стабільності під час побудови облікової політики. Дослідження облікової політики П. Сук ґрунтуються на принципах законності, адекватності, єдності.

На основі проведеного аналізу принципів облікової політики, запропонованих у науковій літературі, та з урахуванням специфіки принципів податкового обліку автором визначено сукупність принципів, що виступають єдиною методологічною базою податкової та облікової політик (рис. 1).

Таблиця 1

Аналіз підходів до трактування й співставлення облікової та податкової політик

Дефініція з відтворення інтегрованого сприйняття ПП та ОП, джерело	Визначення понять
Інтегроване поняття «облікова податкова політика»	
Облікова податкова політика [12]	Сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання податкової звітності, тобто це вибір самим підприємством конкретних методик, форм і техніки ведення податкового обліку виходячи з чинних нормативних актів і особливостей діяльності підприємства
Облікова політика корпорації для ведення бухгалтерського обліку [7]	Прийнята корпорацією сукупність способів ведення бухгалтерського обліку (угруповання та оцінки фактів господарської діяльності, погашення вартості активів, організації документообігу, інвентаризації, застосування рахунків бухгалтерського обліку, системи реєстрів бухгалтерського обліку, обробки інформації та інші способи і прийоми)
Облікова політика [5]	Повинна охоплювати всю облікову діяльність підприємства, враховуючи здійснення управлінського обліку, а також податкового обліку
Облікова політика та податкова політика – два поняття з єдиними принципами та об'єктом	
Бухгалтерська облікова політика і податкова політика [8]	У цілях оподаткування – це два боки єдиного облікового процесу підприємства, які ґрунтуються на єдиних принципах
Облікова політика – інструмент податкової політики/оптимізації оподаткування	
Облікова політика [6]	Окремий основний інструмент податкової політики підприємства, зважаючи на значну роль, яку відіграє облікова політика у процесі управління податковими платежами
Облікова політика [2]	Складова частина системи оптимізації оподаткування та взагалі господарсько-фінансової діяльності підприємства
Облікова політика [8]	Один з основних інструментів оптимізації оподаткування, який дає змогу законними способами зменшити податкові зобов'язання по податках, зборах та обов'язкових платежах і, відповідно, знизити рівень податкового навантаження на підприємство
Облікова політика [3]	Інструмент створення моделі оптимізації податків, прийнятної для конкретної організації (введення поняття «обліково-податкова політика»)

Джерело: складено автором на основі [3–2; 6–8; 12]

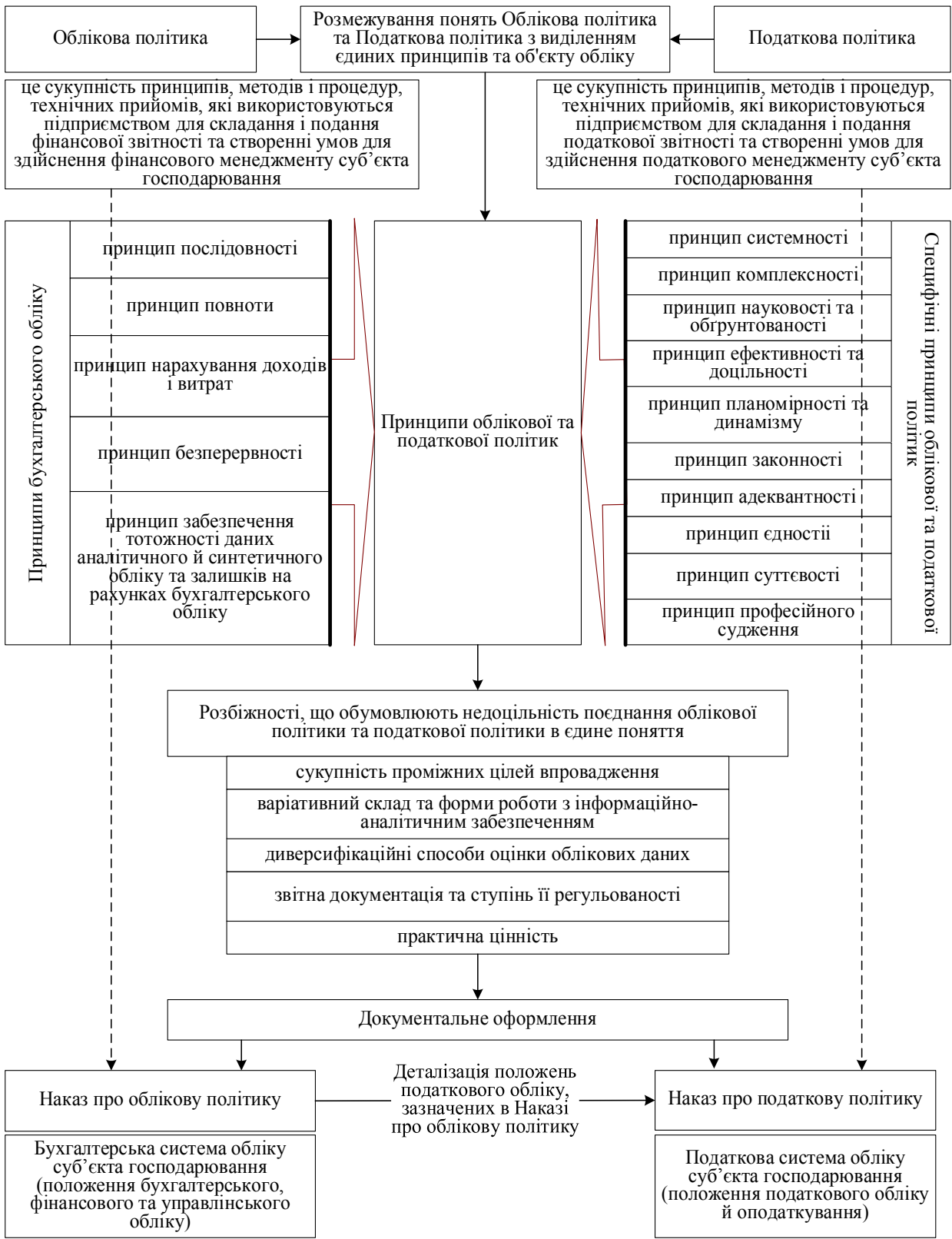


Рис. 1. Характеристика теоретичних, методичних і документальних аспектів податкової та облікової політики

Платник податків будує та організовує власну систему податкового обліку на принципах автономності та самостійності виходячи з основ послідовного застосування норм і правил податкового законодавства [9, с. 157].

На законодавчому рівні в Україні непередбачено обов'язок платника податків вибрати спеціальну облікову політику для цілей оподаткування шляхом закріплення у Податковому кодексі статусу регуляторно встановленої норми прийняття певних поло-

жень облікової політики в контексті основ податкового обліку.

Однак із плином часу розвиток облікових та податкових систем відбувається так, що, з одного боку, відбувається взаємопроникнення концептуальних засад щодо застосування цих складників під час оформлення господарських операцій фінансово-економічної діяльності суб'єктів ринку, а з іншого – виникають нові підходи до здійснення процесу оподаткування, які стають стійкими за своїми властивостями та потребують окремого формалізованого закріплення. Відправною точкою для цих тенденцій стало прийняття Податкового кодексу України.

Тобто виникає нагальна необхідність у виокремленні певного спектру питань обліково-податкового спрямування та розробленні облікової політики для цілей оподаткування. У результаті буде ідентифіковано облікову податкову політику, яка не виступатиме складником облікової політики в її традиційному визнанні, а набуде форми окремого внутрішньонормативного документу.

Деякі автори [2, с. 8] додержуються думки, що в нашій країні ефективним буде запровадження заходу, за якого норми і правила ведення податкового обліку платника податків не відображалися б в окремому спеціально розробленому документі «Облікова податкова політика», зокрема як це прийнято в Росії, а прослідковувалися в обліковій політиці підприємства, що сприятиме гармонійному поєднанню засад фінансового та податкового обліку в інтегрованій бухгалтерській системі. При цьому зроблено акцент на необхідності затвердження відповідного наказу про облікову політику, який би вирішував завдання забезпечення максимальної ефективності господарської діяльності за мінімізації податкового навантаження на фінансово-економічну діяльність платника податків.

Автор у своєму дослідженні виступає прихильником дещо іншого підходу. Спираючись на єдині принципи й об'єкти застосування, всі основні види обліку: бухгалтерський, фінансовий, управлінський та податковий мають розбіжності за деякими параметрами реалізації. До них можна віднести: сукупність проміжних цілей запровадження, варіативний склад та форми роботи з інформаційно-аналітичним забезпеченням, диверсифікаційні способи оцінки облікових даних, звітну документацію та ступінь її регульованості, практичну цінність тощо.

Аналіз цих аспектів дає змогу зробити висновок, що доцільно розмежувати в окремі документи облікову політику, яка буде ґрунтуватися на положеннях бухгалтерського, фінансового та управлінського обліку як складників органічно поєднаної бухгалтерської системи суб'єкта господарювання, та облікову податкову політику, створену для реалізації процесу оподаткування й ведення податкового обліку. При цьому перший документ буде зазначати ключові моменти податкового обліку, більш детальна характеристика яких розкриватиметься вже в окремому наказі про облікову податкову політику.

Ще однією особливістю облікової політики для цілей оподаткування виступає необхідність включати перелік податків і відповідальних осіб, а також реєстри податкових розрахунків [12, с. 138].

З огляду на це, для вдосконалення податкової політики доцільно впроваджувати систему організаційно-економічних заходів, яка передбачатиме створення центрів податкової відповідальності різних типів; визначення прав, обов'язків із зазначенням ступеню відповідальності їх керівників за резуль-

тати податкового планування; розроблення системи стимулювання фахівців за їх професійний внесок у підвищення ефективності податкового планування.

При цьому підходи до формування податкової політики за окремими аспектами системи податкового планування на практиці часто носять багаторівневий характер. Так, у контексті побудови політики управління податковими нарахуваннями суб'єкта господарювання може бути розроблена політика управління прямими і непрямими податками. Зважаючи на це, політика управління непрямими податками може включати такі самостійні блоки політики управління окремими їх видами: ПДВ, акцизний збір і т. д.

Реалізація заходів, пов'язаних із формуванням податкової політики, потребує створення спеціального підрозділу в межах організаційно-функціональної структури суб'єкта господарювання, мета якого полягатиме у спеціалізації на виконанні комплексу однорідних функцій з управління і координації, розробленні та коригуванні облікової політики в рамках реалізації завдань податкового обліку.

Впровадження окремого сектору облікової політики підприємства для цілей оподаткування, з одного боку, має спростити роботу бухгалтерії в частині нарахування податків із погляду повноти, об'єктивності, достовірності їх відображення, а з іншого – сприятиме вдосконаленню системи податкового менеджменту. Вона спрямована на розкриття й залучення невикористаних резервів суб'єкта господарювання за допомогою застосування податкового законодавства, оптимізації податкоутворюючої бази для цілей оподаткування, підвищення ступеня інформатизації внутрішніх і зовнішніх користувачів для здійснення контрольної функції та своєчасного виконання зобов'язань перед державою, зокрема уникнення розбіжностей із податковими органами.

Висновки. Таким чином, досліджено сутність понять «податкова політика» та «облікова політика» у науковому дискурсі, що дало змогу співставити їх сутнісні характеристики й обґрунтувати взаємозалежність цих категорій, визначити єдині принципи в контексті системи управління, які виступають монолітним методологічним підґрунтям під час формування політики податкового менеджменту й забезпечення дієвості облікового механізму. Проаналізовано теоретичні, методичні й регуляторні аспекти під час практичної реалізації облікової та податкової політик, що сприятиме більшій ідентифікації теоретико-методичних засад облікової й податкової обліку для ефективного господарювання.

Подальші дослідження доцільно проводити в галузі вдосконалення організаційних основ та нормативно-правового забезпечення облікової та податкової політик в Україні.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Загальні вимоги до фінансової звітності: НП(С)БО 1. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 11.02.2019).
2. Береза С.Л. Облікова політика в системі податкового обліку як елемент оптимізації оподаткування. *Вісник ЖДТУ*. 2007. № 2 (40). С. 6–14.
3. Обліково-податкова політика підприємств. *Головбух*. 2015. URL : <https://www.golovbukh.ua/article/6248-qqq-15-m2-17-02-2015-obkovo-podatkova-politika-pdprimstv> (дата звернення: 11.02.2019).
4. Дема Д.І., Шевчук І.В., Мартинюк Г.П. Податковий менеджмент : навчальний посібник. Київ : Алерта, 2017. С. 256.
5. Клевець В. Облікова політика підприємства: фінансовий, управлінський та податковий аспекти. *Аграрна економіка*. 2013. Т. 6. № 3–4. С. 38–42.

6. Кравченко І.Ю. Управління податковими платежами підприємства: теоретичний аспект. 2009. URL : <http://ena.lp.edu.ua/bitstream/ntb/2710/1/14.pdf> (дата звернення: 11.02.2019).
7. Борисова О.В., Малых Н.И. Корпоративные финансы : учебник и практикум для академического бакалавриата. М. : Юрайт, 2015. С. 651.
8. Кузьменко Г.І. Облікова політика підприємства як один з інструментів оптимізації оподаткування. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету*. Економічні науки. 2010. Вип. 18 (2). С. 123–129.
9. Микитенко Т.В. Облікова податкова політика, її формування й удосконалення. *Вісник ЖДТУ*. 2003. № 4 (26). С. 156–158.
10. Сухарева Л.О., Сухарев П.М., Глущенко Я.І. Податкове планування в системі управління підприємством : монографія. Донецьк : ДонДУЕТ ім. М. Туган-Барановського, 2006. С. 209.
11. Чорна Л., Семенюта В. Особливості формування облікової політики в умовах реформування бухгалтерського обліку. *Матеріали Всеукраїнської студентської конференції «Облік і аудит : теорія, практика, перспективи»*, 25–26 травня 2001 р. Мелітополь, 2001. С. 33–34.
12. Щиборщ К. Об основных аспектах учетной политики российских предприятий. *Аудитор*. 1999. № 9. С. 3–9.
13. Щирба М. Принципи та етапи облікової політики підприємства. *Світ фінансів*. 2007. № 4. С. 135–143.