

SECTION 1. ACCOUNTING, ANALYSIS AND AUDIT

DOI: 10.46299/ISG.2025.MONO.ECON.2.1.1

1.1 Управлінський аспект облікової політики підприємства

Складні соціально-економічні умови вимагають активізації та розвитку усіх функцій управління, зокрема – бухгалтерського обліку, який шляхом формування відповідного інформаційного забезпечення створює передумови для розробки та реалізації ефективних управлінських рішень. Наближення вітчизняної облікової системи до міжнародних норм та стандартів зумовило кардинальні зміни у концептуальних підходах до організації бухгалтерського обліку. Перехід від закріпленого державою інструктивного порядку ведення обліку до самостійного вибору підприємствами альтернативних бухгалтерських моделей значно розширив можливості для задоволення внутрішніх управлінських потреб та забезпечення якісною інформацією зовнішніх користувачів. Зростання автономії господарських одиниць виявилось у праві формувати власну облікову політику, що дає змогу управлінському персоналу ефективніше використовувати економічний потенціал підприємства та оперативно реагувати на зміни у зовнішньому економічному середовищі.

Попри постійну увагу вітчизняних науковців до теоретичних і практичних аспектів формування облікової політики, питання щодо її оптимальної структури та глибинного впливу на кінцеві результати діяльності підприємства залишаються актуальними. Особливої уваги потребує чітке визначення ролі та місця облікової політики в інтегрованій системі управління суб'єктом господарювання.

Належним чином вибудована організація бухгалтерського обліку є базисом для подальшої правомірної діяльності підприємства. Норма, що закріплює «обов'язковість» ведення бухгалтерського обліку з моменту реєстрації підприємства, визначена Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1, ст. 8 п.1]. Цим же правовим документом

встановлені «свободи» щодо самостійного вибору форми організації обліку та затвердження облікової політики підприємства [1, ст. 8 п.4, п.5].

Окрім норм зазначеного Закону в Україні діє ціла низка нормативно-правових актів, що регламентують порядок формування облікової політики підприємства (рис. 1).

РІВНІ	НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
<u>ТЕОРЕТИЧНИЙ</u> I. Закони	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», Податковий кодекс України
II. Стандарти	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; НП(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»; НП(С)БО 7 «Основні засоби»; НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи»; НП(С)БО 9 «Запаси»; НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»; НП(С)БО 11 «Зобов'язання»; НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»; НП(С)БО 13 «Фінансові інструменти»; НП(С)БО 15 «Дохід»; НП(С)БО 16 «Витрати»; НП(С)БО 18 «Будівельні контракти»; НП(С)БО 30 «Біологічні активи»; НП(С)БО 31 «Фінансові витрати» тощо.
<u>МЕТОДИЧНИЙ РІВЕНЬ</u> III. Інструкції, методичні рекомендації	• План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та інструкція щодо його застосування; • Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства; • Листи Міністерства фінансів України «Про облікову політику», «Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності»; • Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку різних об'єктів обліку (основних засобів, нематеріальних активів, біологічних активів, запасів, фінансових витрат, з формування собівартості у промисловості, торгівлі, будівництві, сільському господарстві, транспорті тощо).
<u>УПРАВЛІНСЬКИЙ РІВЕНЬ</u> IV. Управлінські організаційні документи	Положення про організацію бухгалтерського обліку, Наказ про облікову політику та додатки до нього

Рис. 1. Рівні нормативно-правового регулювання організації бухгалтерського обліку в Україні

Джерело: узагальнено автором.

Зазначимо, що українським законодавством облікова політика визначена як «сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності» [1, ст. 1].

За міжнародними стандартами облікові політики визнані «конкретними принципами, основами, домовленостями, правилами та практиками, застосованими суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності» [2, п. 5]. При цьому, обираючи політику, управлінський персонал має дотримуватись норм міжнародних стандартів, у разі відсутності належних МСФЗ – формувати власні судження на базі інших діючих новітніх стандартів та Концептуальної основи фінансової звітності. Отже, за міжнародними та вітчизняними нормами при обранні облікової політики неодмінною умовою є накопичення управлінським персоналом доречної, достовірної, повної і неупередженої інформації для складання фінансової звітності підприємства, яка повинна об'єктивно відображати економічну сутність проведених на підприємстві операцій. Окрім того, управлінському персоналу відведена важлива функція – формувати власне судження щодо вибору конкретної облікової категорії. Для керівництва це практично означає вміти аналізувати, співставляти економічні наслідки та здійснювати стратегічний прогноз розвитку підприємства за обраними елементами облікової політики.

Обрана облікова політика підтверджує обраний варіант ведення обліку серед альтернативних. Завдяки професійному судженню управлінці спроможні не лише обирати один або декілька способів ведення обліку з дозволених стандартами, але й розробляти власні методики, якщо чинні норми не регулюють конкретну господарську операцію. Такий підхід дозволяє знайти оптимальне управлінське рішення для конкретної господарської операції, забезпечити максимальну достовірність та релевантність фінансової звітності, адаптуючи її до унікальних умов діяльності підприємства та його стратегічних цілей.

Водночас, деякі українські науковці ставлять під сумнів можливість застосування вільно вибудованої облікової системи. Наприклад, І. Рузмайкіна [3]

стверджує, що вітчизняна облікова політика підпорядкована узгодженню облікової поведінки суб'єкта чинним регламентам, тож початково не зорієнтована на розвиток обліку в інтересах системи управління та пошук ефективних форм організації облікового персоналу, оскільки лише впорядковує традиційну систему обліку і не передбачає суттєвих змін у цілісній системі управління.

Зазначене твердження пов'язано з тим, що національні норми є достатньо жорсткими щодо відхилення від законодавства, у той же час як міжнародна облікова система у певних випадках допускає припинення застосування стандартів, насамперед, якщо додержання положень стандартів може призвести до викривлення інформації у фінансовій звітності та введення в оману її користувачів.

Для того, щоб підсилити чи спростувати те чи інше твердження, дослідимо, які концептуальні засади закладені в основу формування облікової політики та між якими альтернативами ведення обліку може обирати суб'єкт господарювання у вітчизняній системі обліку.

Розуміння економічної категорії досягається через її зміст, виражений у меті, принципах, функціях, об'єктах та методах. Тож розглянемо, які акценти роблять дослідники, визначаючи мету розробки або призначення облікової політики підприємства (табл. 1).

Таблиця 1.

Погляди науковців щодо мети облікової політики

Автор	Мета розробки (призначення) облікової політики
Давидов Г.М., Савченко В.М. ін. [4, С. 90]	Визначення «больових точок» у системі управління підприємством; узагальнення пов'язаних із ними проблемних питань, успішне вирішення яких передбачає обрання доцільних варіантів; сприяння досягненню цілей усіма підсистемами цілісної економічної системи – підприємства.
Косташ Т.В. [5, С. 251]	Створення комплексу взаємопов'язаних між собою документів, які забезпечують єдність методики при організації та веденні бухгалтерського, податкового та управлінського обліку, підвищення якості та достовірності всіх видів звітності, надання оперативної та корисної інформації керівництву для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Продовження таблиці 1

Кулик В.А. [6, С. 59]	Створення оптимальної, узгодженої та впорядкованої основи для складання <i>достовірної звітності</i> й <i>прийняття на її основі ефективних економічних рішень</i> .
Лепетан І.М., Грішина І.О. [7, С. 140]	Для бухгалтерського обліку – облікова політика є певним <i>інструментом контролю</i> даного обліку на підприємстві; для управлінської мети – <i>прийняття керівництвом підприємства ефективних та аргументованих рішень</i> .
Нестеренко І., Ковалевська Н. [8, С. 192]	Досліджуючи цілі облікової політики, узагальнили різні підходи та виділили наступні їх напрями (за відсотковим співвідношенням опрацьованих літературних джерел): для складання <i>звітності</i> (42 %); для <i>ведення обліку</i> (38 %); для організації обліку (19 %); для <i>управління обліком</i> (9,5 %); для <i>системи управління</i> (9,5 %); формування <i>інформаційних ресурсів</i> для менеджерів (4,8 %).
Приходько І.П. [9, С. 74]	Мета – забезпечити одержання <i>достовірної інформації</i> про майновий і фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, що є необхідним для всіх користувачів фінансової звітності з метою <i>прийняття відповідних рішень</i> ; основне призначення - <i>максимально адекватне відображення</i> діяльності підприємства, формування повної, <i>об'єктивної і достовірної інформації</i> про неї для <i>ефективного регулювання</i> цієї діяльності в інтересах бізнесу і зацікавлених осіб.
Фоміна О.В. [10, С. 275]	Мета для фінансового обліку і звітності – визначення та документальне фіксування <i>найбільш зручних</i> для конкретного підприємства <i>методів</i> фінансового обліку і на їх основі складання фінансової <i>звітності</i> ; для управлінського обліку – визначитися з існуючими, розробити необхідні та документально зафіксувати <i>найбільш зручні</i> для конкретного підприємства <i>методи обліку та управлінської звітності</i> .
Шевців Л.Ю., Мосолова Ю.О. [11, С. 263]	<i>Урегулювання правил</i> ведення бухгалтерського обліку та складання <i>фінансової звітності</i> за МСФЗ.
Ялигіна М.С., Осадча Г.Г. [12, С. 153]	1. Закріплення обраних <i>способів ведення управлінського обліку</i> . 2. <i>Регулювання</i> максимально можливої кількості <i>елементів організації управлінського обліку</i> , включаючи організацію документообігу, роботи фінансової служби, організацію горизонтальної (з іншими структурними підрозділами) і вертикальної (з керівними органами та персоналом) взаємодії фінансової служби.

Джерело: узагальнено автором.

Як бачимо, переважна більшість науковців в основу мети облікової політики покладає зміст бухгалтерського обліку як функції управління –

формування достовірної інформації з метою складання звітності та прийняття ефективних управлінських рішень – виконання якої досягається через оптимально обрані способи та методи його ведення. Отже, можемо зазначити, що саме управлінський аспект превалює у меті формування облікової політики підприємства.

Щодо принципів, закладених в основу формування облікової політики, науковці також не мають єдиної думки. Здебільшого фахівці, спираючись на діюче законодавство, до специфічних принципів побудови облікової політики підприємства відносять базові принципи ведення обліку: повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування та відповідності доходів і витрат, превалювання сутності над формою, єдиного грошового вимірника [1]. Це абсолютно слушний та справедливий підхід, оскільки обрана політика не може суперечити фундаментальним принципам ведення обліку та формування звітності. Проте закріплення принципів на законодавчому рівні не може означати їх вичерпність, до того ж ці принципи не обмежуються єдиним Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», а базуються й на інших правилах, закріплених у міжнародних та національних стандартах.

Обґрунтовуючи мотиваційні та функціональні можливості обраної політики, сферу впливу та наслідки від її впровадження, обліковці значно розширюють спектр принципів, закладених у формування політики (рис. 2).

Так, група авторів додає до специфічних загальнонаукові принципи: системності; комплексності; наукової обґрунтованості; ефективності, плановірності та динамізму [14, 15, 16]; а також профілактики; «селекції»; сумісності особистих, регіональних та державних інтересів [15, 16], законності; єдності; адекватності [4, 13, 14].

У свою чергу І.П. Приходько та Г.Є. Павлова доповнюють вищеперерахований перелік принципами своєчасності, несуперечливості, раціональності [16, С. 181], А.С. Колесніченко – принципами суттєвості, професійного судження [14]; І.А. Герасимович додатково виділяє принцип прогнозності [13].

І. Нестеренко та Н. Ковалевська, розглядаючи облікову політику щодо природного капіталу, об'єднують десять принципів у чотири групи (всебічність подання інформації, цілеспрямованість, надійність, сучасність) [8], які задовольняють запити управлінського персоналу та стейкхолдерів, а також забезпечують їхню комунікацію через послідовно сформовану інформаційну систему.



 - спільно визначені принципи

Рис. 2. Принципи формування облікової політики

Джерело: узагальнено автором.

На підставі розглянутих підходів ми можемо вибудувати багаторівневу систему принципів, пов'язану з особливостями законодавчого регулювання облікової політики на різних стадіях та одночасно за векторами взаємодії зі стейкхолдерами у частині прийняття ефективних управлінських рішень (рис. 3).

Вважаємо, що загальні принципи, визначені основоположними законами ведення обліку в Україні та сплати податків, є теоретичним базисом формування облікової політики.

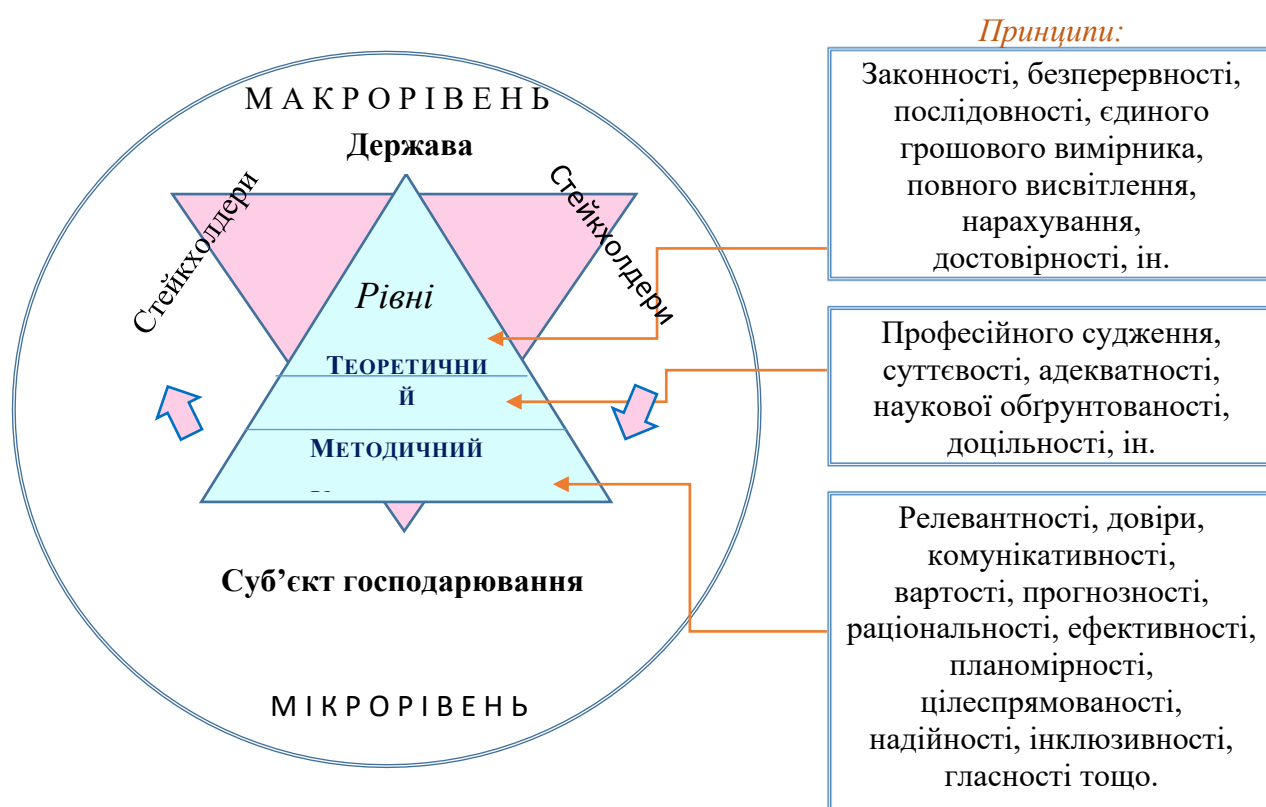


Рис. 3. Система принципів формування облікової політики підприємства (за рівнями законодавчого регулювання та векторами взаємодії зі стейкхолдерами)

Джерело: узагальнено автором.

До методичного рівня, що коригується суб'єктом господарювання, належать як загальнонаукові принципи та методи, так і принципи, що обґрунтовують професійний вибір обраної методики формування облікової інформації за кожним елементом облікової політики. Зокрема, це методи професійного судження (вибір способу або методу ведення обліку з альтернативних варіантів), суттєвості (оцінка впливу обраного методу на

фінансовий результат), адекватності (відповідність обраного способу напрямку діяльності суб'єкта) тощо.

Третій рівень пов'язаний із організаційно-технічним забезпеченням ведення обліку з метою налагодження інформаційних комунікативних зв'язків між господарською одиницею та іншими суб'єктами підприємництва, державними структурами, а також між центрами відповідальності самого підприємства. До ключових принципів цього рівня можна віднести Глобальні принципи управлінського обліку [17], розроблені Привілейованим інститутом управлінських бухгалтерів (CIMA) та Американським інститутом сертифікованих публічних бухгалтерів (AICPA), які є фундаментальними цінностями управлінського обліку, спрямованими на прийняття ефективних управлінських рішень: принцип впливу – комунікація є джерелом інформації, що має значний вплив (підкреслює важливість налагодження ефективного обміну інформацією для формування обґрунтованих рішень, здатних впливати на результати діяльності); принцип релевантності (система обліку повинна надавати лише своєчасні, точні та безпосередньо значущі дані для конкретних управлінських потреб); принцип вартості (даний принцип зосереджується на оцінці того, як різні рішення впливають на вартість, фінансовий стан та перспективи підприємства, сприяючи максимізації створюваної цінності); принцип довіри (розумне керування, що базується на етичності, прозорості та об'єктивності, вибудовує довіру до наданої інформації та прийнятих управлінських рішень).

Управлінський рівень формування облікової політики можна розширити низкою додаткових принципів, які розкривають організаційно-технічний аспект облікового забезпечення: ефективності та раціональності (визначають вплив організаційно-технічної складової на ефективність та результативність одержаної інформації, підкреслюючи необхідність оптимізації облікових процесів); прогнозності та плановірності (використання сучасних інструментів фінансового інжинірингу та обліково-інформаційного забезпечення, спрямування діяльності на досягнення стратегічних цілей перспективного

планування); цілеспрямованості (формування належної інформації на різних рівнях управління для прийняття обґрунтованих управлінських рішень); комунікативності (налагодження ефективних комунікативних зв'язків між стейкхолдерами та суб'єктом господарювання за допомогою різноманітних технічних прийомів та засобів); інклюзивності та гласності (формування інформації відповідно до запитів різних користувачів та її оприлюднення на вимогу громадськості в межах законодавчої ініціативи з обов'язковим дотриманням комерційної таємниці).

Розподіл зазначених рівнів хоча і є умовним, проте дає уявлення про сферу впливу обраної облікової політики на саме підприємство, стейкхолдерів, їх взаємодію між собою. Зазначені принципи у своїй сукупності створюють міцну основу для побудови облікової політики, яка не лише відповідає нормативним вимогам, а й забезпечує керівництво необхідними інструментами для навігації в сучасному бізнес-середовищі та активно сприяє ефективному управлінню та сталому розвитку підприємства.

Зазначимо, що вагому роль у формуванні облікової політики займає держава, як орган управління та стейкхолдер. Інститут держави є суб'єктом загальноекономічної інфраструктури та відповідає за правовий, політичний, економічний та соціальний устрій в країні. Проте для підприємства держава – це, насамперед, учасник інституціональної ринкової інфраструктури, що встановлює на макrorівні відповідно до обраної мети та стратегії економічної політики єдині норми та правила. За допомогою закріплених базових принципів державні органи захищають інтереси користувачів бухгалтерської звітності та гарантують доступ до достовірної фінансової інформації. Взаємодіючи безпосередньо із суб'єктом господарювання, державні структури набувають статусу контрагентів та/або виконують контрольні й фіскальні функції. Таким чином, держава має прямий чи опосередкований вплив на різні рівні формування облікової політики – макро- та мікрорівень.

Окрім державних органів користувачами фінансової інформації підприємства можуть бути інвестори, контрагенти, громадськість,

материнські/дочірні підприємства, менеджери, працівники та інші зацікавлені особи. Їхні інтереси в економічних результатах діяльності суб'єкта господарювання та комунікативні зв'язки повинні враховуватись підприємством при обранні альтернативних способів ведення обліку на методичному та управлінському (організаційно-технічному) рівнях.

Сформована мета, завдання та окреслені принципи формування облікової політики формують межі її впливу на всі аспекти діяльності підприємства та визначають функції, які вона реалізує для ефективного управління обліковою інформацією:

- нормативно-регулюючу функцію – забезпечує відповідність обліку чинному законодавству, національним та/або міжнародним стандартам бухгалтерського обліку, податковим нормам, встановлює внутрішні правила ведення обліку;
- інформаційну функцію – створює прозору інформаційну основу, яка забезпечує потреби стейкхолдерів та підвищує довіру до підприємства;
- контрольну функцію – забезпечує контроль за правильністю ведення обліку, використанням ресурсів, відповідністю господарських операцій внутрішнім і зовнішнім нормам;
- аналітичну функцію – створює умови для аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства на основі стандартизованої та уніфікованої інформації;
- управлінську функцію – сприяє прийняттю ефективних управлінських рішень шляхом надання релевантної та адаптованої інформації;
- оптимізаційну функцію – дозволяє обрати оптимальні методи обліку, що впливають на прибутковість, оподаткування, облік ризиків.

За світовою практикою суб'єкт господарювання може або обирати з альтернативних варіантів методів (способів) обліку, або ж самостійно розробляти власні підходи, забезпечуючи зовнішні та внутрішні потреби управління (рис. 4). Відтак, процес обрання елементів облікової політики

прив'язаний до діючого нормативного забезпечення та цілей оптимізації, які ставить перед собою суб'єкт господарювання.

Слід відмітити, що у вітчизняному законодавстві всебічно прописані альтернативні способи (методи) та процедури для потреб фінансового обліку (методрекомендації № 635, лист № 31-34000-10-5/27793), однак для управлінського, податкового та соціально-екологічного обліку такі норми не передбачені. Процедура закріплення та визнання особливостей ведення зазначених видів обліку залишається «на розсуд» керівництва підприємства.

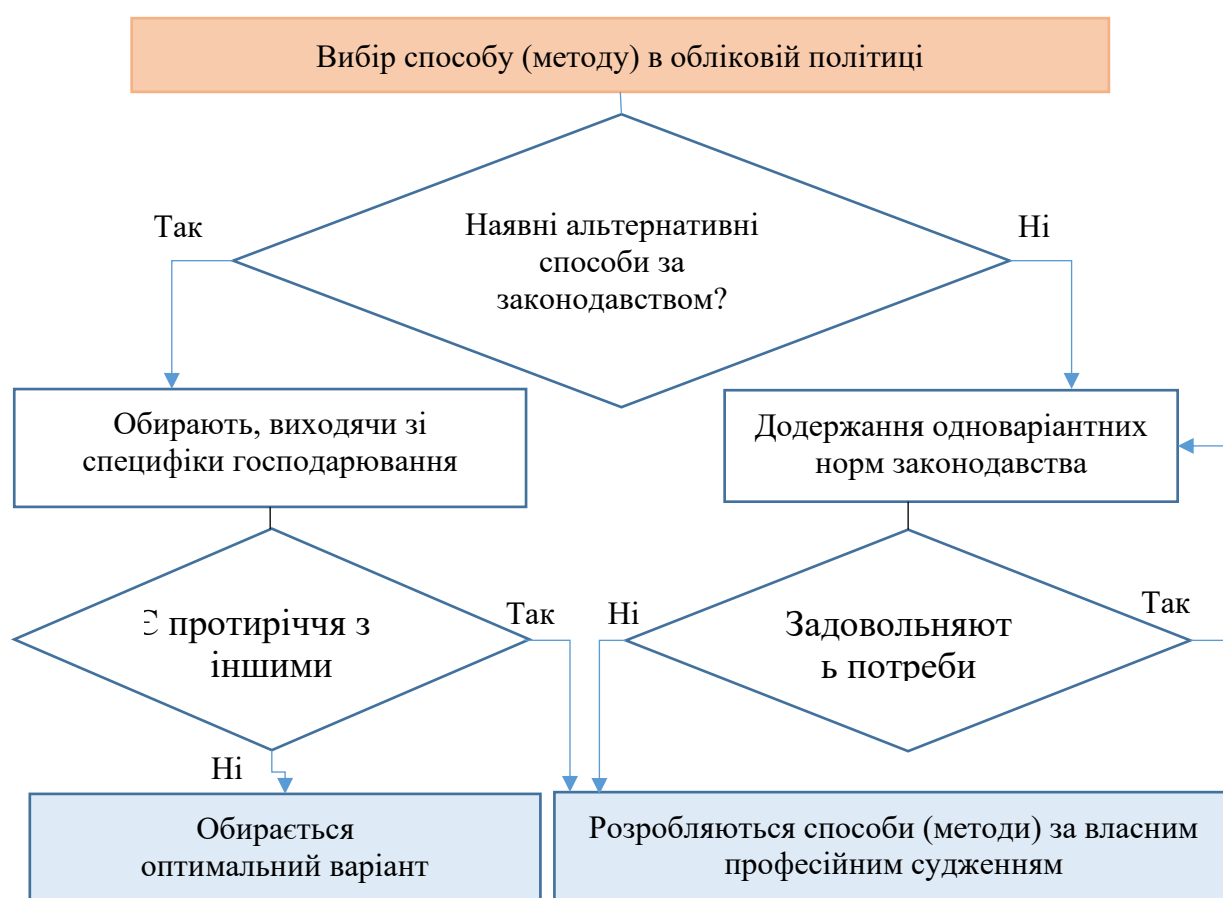


Рис. 4. Алгоритм обрання елементів облікової політики

Джерело: узагальнено автором.

Обрані методи облікової політики підприємства визначають загальний порядок формування, обробки та подання інформації у фінансовому обліку. Проте слід врахувати, що між фінансовим та іншими видами обліку –

управлінським, податковим та обліком сталого розвитку – існує двосторонній обмін інформацією. Цей зворотний зв'язок має бути інтегрований в облікову політику підприємства (рис. 5).

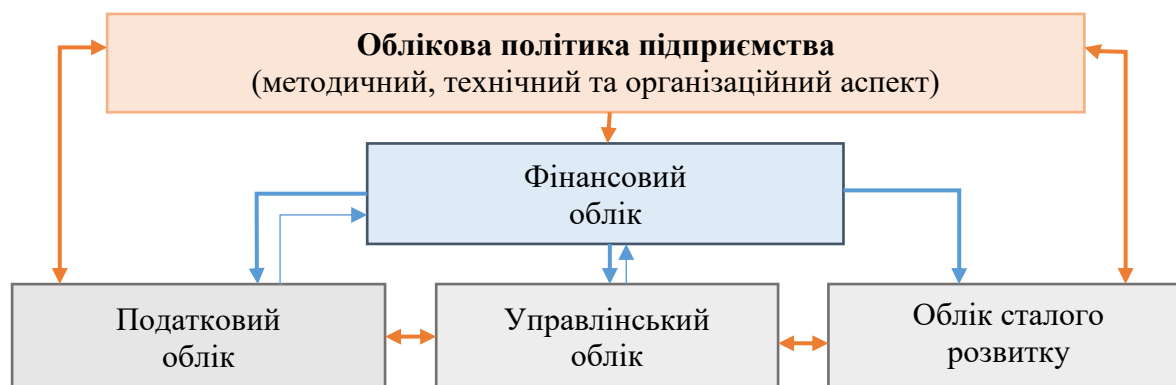


Рис. 5. Взаємозв'язок між видами обліку в обліковій політиці

Джерело: систематизовано автором.

Вважаємо, що розроблені положення облікової політики для цілей управлінського обліку, оподаткування та соціально-екологічного обліку (сталого розвитку) повинні бути складовою частиною загальної облікової політики підприємства, підпорядковуватись загальним принципам та обраним методам, забезпечуючи послідовність та порівнянність інформації на рівні підприємства. Однак їхні елементи мають деталізуватися на різних етапах формування та реалізації політики.

Регламентація управлінського обліку в межах облікової політики підприємства може бути реалізована за трьома основними сценаріями, кожен з яких має свої особливості та переваги:

1) інтегрований підхід – управлінський облік може бути регламентований у сукупності з іншими обраними методами облікової політики. Положення щодо управлінського обліку інтегруються безпосередньо у загальний наказ про облікову політику підприємства, доповнюючи або уточнюючи обрані методи ведення фінансового та податкового обліку, а також складання звітності. Такий підхід забезпечує єдність методології та спрощує процес документування;

2) виокремлення окремого розділу «Управлінський облік» в наказі про облікову політику підприємства. Цей спосіб дозволяє більш детально та систематизовано викласти всі аспекти управлінського обліку, відмежувавши їх від норм фінансового та податкового обліку, зберігаючи при цьому цілісність документа;

3) складання окремого самостійного документа – облікової політики для управлінського обліку. Цей підхід є найбільш гнучким і дозволяє максимально деталізувати норми та методи управлінського обліку, враховуючи специфічні потреби та особливості діяльності підприємства, а також забезпечуючи конфіденційність управлінської інформації.

Як показує досвід, підприємства найчастіше обирають перший спосіб регламентації управлінського обліку (інтегрований підхід). Однак, другий та третій способи – виокремлення окремого розділу або створення окремої облікової політики для управлінського обліку – виявляються ефективнішими. Це пояснюється тим, що при детальному описі конкретних норм ведення управлінського обліку фахівці ретельно досліджують запити різних категорій користувачів інформації та моделюють обліково-технічні процедури для забезпечення цих інформаційних потреб. Вони також прораховують кроки для уникнення неправомірного висвітлення облікових даних та можливих негативних наслідків від такого прояву на реалізацію управлінських рішень та адміністративно-правову дисципліну.

Отже, управлінський аспект облікової політики ми розглядаємо з двох ключових позицій:

по-перше, як цілісний елемент – потужний важіль управління господарською одиницею. Адже облікова політика виступає інструментом, що активно впливає на процеси прийняття рішень та досягнення стратегічних цілей;

по-друге, як складову частину загальної політики підприємства, тісно пов'язану з методикою ведення управлінського обліку. Вона деталізує підходи до збору, обробки та аналізу інформації, необхідної для ефективного внутрішнього контролю та прийняття управлінських рішень.

Управлінський облік тісно пов'язаний з підходами і правилами ведення суб'єктом господарювання фінансового обліку. Однак, його значення виходять за рамки простого накопичення звітних даних. Він є основоположним для інтеграції прогнозних та стратегічних показників, а також для ефективного бюджетування та контролю за використанням ресурсів.

Облікова політика для цілей управлінського обліку охоплює декілька основних компонентів (методичних та організаційно-технічних), які у сукупності створюють єдину систему накопичення управлінської інформації. Серед таких елементів можна виокремити: систему обліку витрат, у тому числі перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції та обліку готової продукції, центри витрат та центри відповідальності; систему обліку доходів; планування фінансових потоків (бюджетування) та систему стратегічних показників; систему контролю та внутрішньої звітності; перелік форм первинних документів та реєстрів для збору управлінської інформації, структуру рахунків витрат, доходів та фінансових результатів, системи документообігу тощо (рис. 6).

Основні компоненти облікової політики для цілей управлінського обліку



Рис. 6. Компоненти облікової політики для цілей управлінського обліку

Джерело: узагальнено автором

Таким чином, облікова політика для цілей управлінського обліку формує основу для аналізу результативності діяльності та прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Правильне впровадження такої політики дозволить підприємствам оперативно реагувати на зовнішні та внутрішні виклики,

оптимізувати використання ресурсів і планувати стратегію розвитку на майбутнє.

Облікова політика перетворюється із суто технічного інструменту на стратегічний важіль управління – вона дозволяє не лише аналізувати минулі результати, а й формувати майбутні. Шляхом вибору певних методів оцінки, визнання доходів і витрат, а також капіталізації активів, підприємство може впливати на фінансові показники, розмір прибутку та податкове навантаження. Саме тому облікова політика стає активним інструментом, що дозволяє підприємству впливати на свої податкові зобов'язання та ефективно управляти фінансовими потоками в рамках правового поля.

Облікова політика відіграє ключову роль у формуванні податкової бази через вибір дозволених законодавством методів обліку. Цей вибір може суттєво впливати на фінансовий результат до оподаткування, а отже, і на суму податкових зобов'язань.

Серед елементів облікової політики, що впливають на періодичність списання витрат та формування прибутку, виділимо наступні методи: оцінку вибуття запасів, порядок їх уцінки; розподіл транспортно-заготівельних витрат; методи амортизації необоротних активів; вартісні критерії предметів, що зараховуються до складу малоцінних необоротних матеріальних активів; періодичність зарахування до складу нерозподіленого прибутку сум дооцінки необоротних активів; методи обчислення резерву сумнівних боргів; періодичність створення забезпечень майбутніх витрат та платежів; принципи трансфертного ціноутворення; порядок розподілу загальновиробничих витрат, ступеня завершеності робіт за будівельними контрактами; базу розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу; порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг; встановлення порога суттєвості для окремих об'єктів обліку тощо [18, с. 330].

І хоча науковці стверджують, що облікові методи у стратегічному плануванні не мають суттєвого впливу на кінцевий фінансовий результат, в умовах пришвидшеної інфляції ймовірний перерозподіл загальної суми витрат

на найближчу перспективу дає можливість суб'єктам господарювання тимчасово послаблювати податковий тиск (наприклад, шляхом встановлених методів амортизації необоротних активів або вибуття запасів) [18, с. 331].

Погоджуємось, що облікова політика безпосередньо не «регламентує» облік податків по відношенню до змін у податковому законодавстві, проте вона відіграє критичну роль в управлінні об'єктами оподаткування та податковими платежами через такі ключові аспекти:

- облікове підтвердження господарських операцій – належне документальне інформаційне забезпечення є основою для податкових розрахунків та перевірок;

- вплив на формування податкової бази – оскільки податковий облік базується на даних фінансового обліку (податок на прибуток є результатом розрахунку фінансового результату до оподаткування, який формується за стандартами бухгалтерського обліку), вибір конкретних облікових методів безпосередньо впливає на об'єкт оподаткування та розмір податкової бази. Так, методи амортизації, оцінки запасів, формування резервів – усе це, хоч і стосується фінансового обліку, має прямі податкові наслідки;

- забезпечення відповідності податковому законодавству – облікова політика має бути розроблена з урахуванням вимог облікового законодавства для цілей фінансової звітності, проте обрані облікові методи не повинні суперечити податковим нормам. Вона може містити посилання на ті положення Податкового кодексу, які вимагають специфічного обліку певних операцій, або дозволяють вибирати між різними варіантами. Таким чином, облікова політика забезпечує фінансову прозорість і часткову гармонізацію бухгалтерського і податкового обліку;

- визначення процедур та підходів для управління розбіжностями між бухгалтерським та податковим обліком, особливо для великих платників податку на прибуток, які зобов'язані коригувати фінансовий результат на податкові різниці;

- управління податковими ризиками – чітко визначена облікова політика допомагає мінімізувати податкові ризики. Якщо правила обліку зрозумілі та послідовні, то зменшується ймовірність помилок або неправильного тлумачення податкових норм, що може призвести до штрафів або донарахувань. Вона також служить доказовою базою для податкових органів під час перевірок, пояснюючи логіку застосованих облікових методів та їхній вплив на податковий облік;
- можливість податкового планування – облікова політика слугує інструментом податкового планування та оптимізації в межах чинного законодавства, дозволяючи підприємству обирати найбільш вигідний варіант з існуючих. Так, якщо податкове законодавство дозволяє кілька методів визнання витрат, підприємство може обрати той, що дозволить відстрочити сплату податків або зменшити їхній розмір у поточному періоді, не порушуючи при цьому бухгалтерські та податкові норми. Це елемент податкового планування, інтегрований в облікову практику.

Отже, формування облікової політики повинно відбуватись у тісному взаємозв'язку з податковим плануванням, щоб легально зменшити податкові зобов'язання та підвищити ефективність діяльності суб'єкта господарювання. Якщо облікова політика є стратегічним інструментом, то її формування не може бути відірваним від податкового планування. Свідомий вибір певних облікових методів може безпосередньо впливати на розмір податкової бази і, як результат, на величину податкових зобов'язань. Таким чином, облікова політика стає не лише документом про те, «як обліковуємо», а про те, «як обліковуємо, щоб оптимізувати податки в рамках діючого законодавства».

В контексті зростаючого значення сталого розвитку та євроінтеграційних процесів приведення українськими підприємствами системи обліку та звітності у відповідність до європейських вимог набуває першочергового значення. Діюча Директива (ЄС) 2022/2464 (CSRD) вимагає від великих, малих та середніх підприємств, а також материнських компаній великих груп, включати до своїх звітів про управління окремого розділу про ESG-інформацію (Environmental, Social, Governance). У ньому повинна бути розкрита інформація про вплив

діяльності підприємства на фактори сталого розвитку та відображений зворотній вплив цих показників на економічну ефективність та фінансовий стан підприємства.

У жовтні 2024 року Кабінет Міністрів України схвалив Стратегію запровадження підприємствами звітності зі сталого розвитку [19]. Цей документ визначає ключові завдання для забезпечення формування українськими компаніями інформації про сталий розвиток на методологічних засадах країн ЄС. Впроваджені зміни стимулюють компанії до проактивного визначення методологій визнання, оцінки та розкриття ESG-інформації в рамках своїх облікових політик.

Інтеграція соціально-екологічного обліку в облікову політику підприємства вимагає не простого додавання нових розділів, а системного підходу. Облікова політика має стати інструментом реалізації обраної екологічної та соціальної політики підприємства. Тобто вона має перетворювати соціально-екологічну інформацію в облікові показники для відображення у фінансовій та управлінській звітності.

Таким чином, облікова політика підприємства повинна адаптуватися до нових інформаційних запитів, включаючи в себе елементи, що дозволяють ефективно відображати та управляти екологічними, соціальними та управлінськими (ESG) аспектами діяльності. Серед елементів обліку сталого розвитку, які доцільно інтегрувати в облікову політику, можна виділити:

- методи визнання та оцінки екологічних активів та зобов'язань.

Облікова політика підприємства повинна деталізувати підходи до відображення екологічних активів (матеріальних та нематеріальних), включаючи методи їх оцінки, амортизації, переоцінки та визначення термінів корисного використання, з урахуванням специфіки природоохоронного призначення; регламентувати капітальні та поточні екологічні витрати, визначаючи їх склад, порядок капіталізації або списання, а також методи розподілу загальновиробничих екологічних витрат і виділення неопераційних статей. Крім того, облікова політика має встановлювати принципи обліку оборотних екологічних активів

(відходів, біологічних активів), класифікацію та оцінку екологічних зобов'язань, методи визнання доходів від природоохоронної діяльності та формування фінансових результатів від еко-операцій, включаючи порядок використання прибутку для сталого розвитку [20, С.79-82];

- облік соціальних витрат та інвестицій. Облікова політика має визначати та класифікувати соціальні витрати й інвестиції, включаючи витрати на охорону праці, соціальні програми для персоналу, благодійність та підтримку громад. Вона має встановлювати методи їхнього обліку, наприклад, визначати як витрати періоду чи капіталізацію, регламентувати обсяги й форми розкриття цієї інформації у фінансовій звітності, визначати взаємозв'язок із загальною стратегією сталого розвитку;

- ідентифікація та розкриття ESG-ризиків та можливостей. Облікова політика може визначати, як підприємство ідентифікує та оцінює ризики, пов'язані зі зміною клімату, браком ресурсів, соціальними конфліктами, порушеннями прав людини; яким чином зазначені ризики та можливості впливають на оцінку активів, зобов'язань, доходів та витрат у фінансовій звітності. Розкривати послідовність відображення нефінансової інформації у примітках до фінансової звітності або в окремих звітах зі сталого розвитку (показники ефективності (KPI) з ESG-сфери; політику управління ризиками сталого розвитку, цілі та досягнення у сфері сталого розвитку, інформацію про ланцюжок постачання та його соціальну/екологічну відповідальність, ін.).

- облік та розкриття інформації про корпоративне управління (Governance) – облік витрат, пов'язаних із забезпеченням прозорості, етичності, боротьбою з корупцією, функціонуванням ради директорів та незалежних аудиторів; посилення на корпоративні політики, що забезпечують етичне ведення бізнесу, що формує репутацію та довгострокову вартість компанії; забезпечення прозорості обліку з пов'язаними сторонами, що є ключовим аспектом належного управління;

- визначення методик розрахунку показників сталого розвитку (наприклад, викидів парникових газів, споживання води, рівня травматизму), а

також стандартів, які використовуються для підготовки звітності зі сталого розвитку (наприклад, GRI Standards, SASB Standards, TCFD рекомендації, ESRS, що є основою CSRD).

Інтеграція цих елементів в облікову політику дозволить підприємству не лише відповідати зростаючим нормативним вимогам, а й використовувати інформацію про сталий розвиток як стратегічний інструмент для прийняття рішень, управління ризиками та підвищення інвестиційної привабливості.

Таким чином, облікова політика опосередковано, а іноді й безпосередньо, визначатиме підходи до збору, обробки, аналізу та представлення нефінансової інформації, яка є критично важливою для ефективного корпоративного управління, формування репутації, залучення інвестицій та забезпечення довгострокової стійкості підприємства в сучасному бізнес-середовищі.

Виокремлення даних про ефективність виробничих процесів, якість продукції, задоволеність клієнтів, екологічний вплив або соціальну відповідальність дозволить створити більш повну картину діяльності підприємства, оцінити його успішність як з фінансової, так й з операційної та соціальної точок зору. Це особливо важливо в умовах зростаючого інтересу стейкхолдерів до нефінансової звітності та сталого розвитку.

Розглянемо більш детально, яким чином облікова політика підприємства впливає на нефінансові показники його діяльності:

1) вибір методів обліку впливає на достовірність та порівнянність нефінансових показників. Хоча прямих стандартів обліку для багатьох нефінансових показників не існує, базові принципи, закладені в обліковій політиці (наприклад, послідовність, обачність, превалювання сутності над формою), можуть бути застосовані для їх збору та агрегування. Це забезпечує надійність даних, які потім використовуються для розрахунку нефінансових індикаторів, таких як коефіцієнт інтенсивності викидів CO₂ або показник плинності кадрів;

2) облікова політика може передбачати механізми внутрішнього контролю за нефінансовими даними. Це охоплює процедури збору первинної

нефінансової інформації, її верифікації, внутрішнього аудиту та звірки. Наявність чітко визначених контрольних процедур, закріплених в обліковій політиці, підвищує довіру до нефінансової звітності як з боку внутрішніх користувачів (управління), так і зовнішніх (інвесторів, контрагентів, громадськості);

3) вплив на нефінансові показники відбувається через інтеграцію з фінансовими даними. Облікова політика може визначати порядок капіталізації витрат, пов'язаних з екологічними інвестиціями, соціальними програмами або розробкою інноваційних продуктів. Такий підхід дозволяє відобразити нефінансові зусилля підприємства в його фінансовій звітності, демонструючи інвестиції в сталий розвиток. Наприклад, витрати на навчання персоналу можуть розглядатися як інвестиції в людський капітал, що сприяє підвищенню продуктивності та лояльності, хоча прямі фінансові вигоди можуть проявитися не одразу;

4) облікова політика впливає на прийняття рішень щодо управління ризиками, пов'язаними з нефінансовими аспектами. Наприклад, якщо облікова політика передбачає регулярну оцінку та облік екологічних ризиків або ризиків, пов'язаних з дотриманням прав людини у ланцюгу постачання, це стимулює менеджмент до розробки відповідних стратегій пом'якшення та контролю;

5) облікова політика формує основу для бенчмаркінгу та порівняльного аналізу нефінансових показників. Чітко визначені методики дозволяють порівнювати власні результати з показниками конкурентів або галузевими стандартами, виявляти сильні та слабкі сторони у сферах екології, соціальної відповідальності та корпоративного управління.

Отже, введення елементів обліку сталого розвитку до облікової політики підприємств України стає необхідною умовою їх успішного функціонування. Облікова політика слугує інструментом, що створює методологічну основу для ідентифікації та систематизації релевантних для підприємства фінансових та нефінансових показників, виходячи з його галузевої специфіки, стратегічних цілей та вимог стейкхолдерів. Відображення такої інформації у річній фінансовій

звітності та звітності зі сталого розвитку не лише відповідає зростаючим регуляторним вимогам, а й підвищує її прозорість, покращує управлінські рішення, залучає інвесторів та зміцнює репутацію, сприяючи довгостроковій стабільності та конкурентоспроможності на світовому ринку.

Висновки. Управлінський аспект облікової політики набуває особливої актуальності в сучасних умовах. Він розглядає облікову політику не просто як сукупність регламентованих методів та правил, а як потужний стратегічний інструмент управління, що безпосередньо впливає на формування фінансових результатів (шляхом свідомого вибору методів оцінки активів, зобов'язань та витрат), оптимізацію податкового навантаження (через легальне використання податкових преференцій та варіантів обліку, дозволених законодавством), управління грошовими потоками (шляхом впливу на терміни визнання доходів та витрат, а також на амортизаційну політику), підвищення інвестиційної привабливості підприємства (завдяки прозорому та обґрунтованому відображенню фінансового стану та результатів діяльності) тощо.

Керівництво підприємства, формуючи облікову політику, отримує можливість свідомо обирати оптимальні варіанти відображення тих чи інших фактів господарської діяльності, що дозволяє досягати встановлених управлінських цілей та стратегічних завдань. Як результат, облікова політика не просто відображає економічну реальність, а активно її формує. У системі управління вона виконує інформаційну функцію (формуючи показники), регулюючу (встановлюючи внутрішні правила), контрольну (забезпечуючи моніторинг) та прогностичну (створюючи підґрунтя для майбутніх рішень).

Комплексне врахування цих управлінських аспектів дозволяє максимізувати корисність облікової інформації для ефективного стратегічного планування, прийняття оперативних управлінських рішень та гнучкого реагування на виклики зовнішнього середовища. Глибоке розуміння управлінського потенціалу облікової політики дає змогу керівництву підприємства не просто відповідати вимогам законодавства, а й активно використовувати її для всебічної оптимізації господарської діяльності.