

## ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВ ТУРИСТИЧНОЇ СФЕРИ

*Досліджено процес формування облікової політики, що містить сукупність принципів, методів і процедур спостереження, групування та узагальнення фактів фінансово-господарської діяльності підприємства. Розглянуто основні фактори, що впливають на формування облікової політики підприємства. Встановлено елементи облікової політики стосовно основних об'єктів обліку суб'єкта туристичної діяльності, інформацію про які необхідно наводити у положенні (наказі) про облікову політику.*

**Ключові слова:** облікова політика; організація бухгалтерського обліку; туристична сфера.

**Постановка проблеми.** Одним із важливих питань організації бухгалтерського обліку на підприємстві є формування облікової політики. При цьому результати аналізу практики проведення фінансово-господарської діяльності підприємств туристичної сфери дають можливість встановити, що процесу формування та реалізації облікової політики приділяється недостатня увага як з боку працівників бухгалтерської служби, так і з боку власників або керівників. Враховуючи це, вказане питання набуває актуального значення.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблема формування та реалізації облікової політики присвячено низку наукових праць вчених-економістів, серед яких: В.В. Бабіч, Т.В. Барановська, П.С. Безруких, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, П.Є. Житній, Л.М. Кіндрацька, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, В.А. Кулик, В.Г. Лінник, В.О. Озеран, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, В.Г. Швець, М.Т. Щирба та інші.

Так проф. М.С. Пушкар [19, с. 18–24] досліджував загальнонаукову методологію облікової політики. Проф. П.Є. Житній у своїх працях [7, с. 38–44; 8, с. 25–28] розглядав організаційно-методологічні засади та принципи формування облікової політики. Т.В. Барановська [2, с. 9] вивчала особливості формування облікової політики на рівні господарюючого суб'єкта та держави.

Питання формування облікової політики з врахування галузевої специфіки досліджували науковці: Н.І. Пилипів [15, с. 147–158] – на газотранспортних підприємствах, В.О. Озеран, М.Ю. Чік [14, с. 123–127] – на підприємствах лісового господарства, М.В. Дубініна, О.В. Боева [5, с. 17–23] – на сільськогосподарських підприємствах.

Проте, незважаючи на вагомість та практичну спрямованість досліджень науковців, нерозв'язаними залишаються проблеми формування облікової політики суб'єктів туристичної діяльності.

**Метою дослідження** є вивчення та вдосконалення особливостей формування облікової політики підприємств туристичної сфери.

**Викладення основного матеріалу.** Відповідно до ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [18], облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

У Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [13] наведено дещо інше визначення облікової політики – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання під час складання та подання фінансових звітів.

У Російській Федерації діє окремий стандарт бухгалтерського обліку «Облікова політика організації» [17], згідно з яким облікова політика є сукупністю способів ведення бухгалтерського обліку, а саме: первинного спостереження, вартісного вимірювання, поточного групування та підсумкового узагальнення фактів господарської (статутної та іншої) діяльності. Облікова політика має бути розкрита у складі публічної бухгалтерської звітності. Крім того, починаючи з 2002 року в Російській Федерації є обов'язковим подання документа про облікову політику з метою оподаткування (до подання першої декларації з ПДВ, податку на прибуток, єдиного податку).

Дослідивши визначення облікової політики у вітчизняних та закордонних нормативних документах варто зауважити, що їх спільною особливістю є те, що облікову політику обмежують лише складанням та поданням фінансової звітності та не поширюють на питання організації та ведення обліку.

Зрозумілим є те, що розробка та прийняття облікової політики – це складний процес, що вимагає наявності спеціальних кадрових, фінансових та технічних можливостей й досконалого знання діяльності підприємства.

Формування облікової політики в Україні, як стверджують деякі науковці [4, с. 8; 11, с. 12; 19, с. 21], відбувається з урахуванням двох рівнів:

1) макрорівень – політика державних органів щодо розвитку системи бухгалтерського обліку. У даному випадку облікова політика формується через урядові структури і оформляється у формі нормативно-правових актів;

2) мікрорівень – політика конкретного підприємства щодо забезпечення надійності фінансової звітності. Підприємство на основі законодавчих актів формує внутрішній (власний) нормативний документ, що називається Положення (наказ) про облікову політику.

Методологічне та організаційне керівництво системою бухгалтерського обліку на підприємстві здійснює держава, яка ухвалює нормативні документи, що містять конкретні рекомендації, перелік правил окремих методик і процедур бухгалтерського обліку. Так, згідно з «Методичними рекомендаціями щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства» [12] під час формування положення (наказу) про облікову політику, необхідно дотримуватись деяких вимог:

1) законності – обрані або розроблені методичні прийоми, способи та процедури організації та ведення обліку суб'єкта господарювання не мають суперечити чинному законодавству;

2) адекватності – облікова політика підприємства має відповідати особливостям умов та специфіці його діяльності;

3) ефективності – витрати на розробку або впровадження певного елемента облікової політики підприємства не мають перевищувати ефект від їх впровадження;

4) єдності – облікова політика суб'єкта господарювання має бути єдиною незалежно від кількості підрозділів, філій або підприємств. Це забезпечить можливість порівнювати та аналізувати в межах корпорацій, холдингів, асоціацій;

5) гласності – облікова політика має доводитися до відома внутрішніх та зовнішніх користувачів інформації для отримання ними уявлення про використані способи формування даних.

Варто зауважити, що підприємство самостійно визначає облікову політику: обирає форму бухгалтерського обліку, спосіб реєстрації та узагальнення інформації в облікових реєстрах із дотриманням єдиних методологічних засад і з урахуванням особливостей господарської діяльності та наявної технології обробки даних, розробляє систему і форми управлінського обліку, звітності та контролю господарських операцій тощо. Також під час формування та прийняття облікової політики необхідно враховувати, що відповідно до п. 2 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [18], питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належить до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи). Тобто, відповідальність за організацію бухгалтерського обліку, в тому числі й формування облікової політики, несе власник підприємства або його керівник.

У процесі дослідження обліково-економічної літератури окремі автори виділяють ряд факторів, що впливають на формування облікової політики підприємства (табл. 1).

З інформації, зазначеної у таблиці 1, стає зрозумілим, що під час формування облікової політики необхідно враховувати особливості певної галузі.

Від правильного розроблення положення про облікову політику суб'єктів туристичної діяльності, як справедливо зауважує Н.Б. Рошко, залежить не лише об'єктивне висвітлення інформації у фінансовій звітності, але й аналіз діяльності підприємства в цілому, прийняття рішень щодо організації його роботи [21, с. 346].

Таблиця 1

*Узагальнення поглядів науковців щодо факторів впливу на формування облікової політики*

Назва фактора	В.В. Бабіч [1, с. 239–241]	Ф.Ф. Бутинець [4, с. 51]	М.В. Кужельний, В.Г. Лінник [10, с. 218]	Н.А. Букало [3, с. 120]	Т.В. Синиця, І.В. Осьмірко [22, с. 202]	М.С. Пушкар, М.Т. Щирба [20, с. 76]	А.А. Єфремова [6, с. 143–147]	С.Л. Корогаев [9, с. 14]
Організаційна форма та структура підприємства	+	+	+	+	+	+	+	+
Розмір підприємства	+	+			+	+		+
Галузеві особливості	+	+	+	+	+	+	+	+
Організація матеріально-технічного постачання	+	+			+	+		
Порядок збуту (реалізації) продукції	+							
Система оподаткування	+	+		+	+	+	+	
Система управління підприємством	+	+		+		+	+	+
Мета підприємства щодо фінансово-господарського розвитку		+		+				
Інвестиційна діяльність		+						
Стан законодавства		+	+	+	+		+	+
Рівень кваліфікації кадрів		+	+		+		+	+
Система матеріального заохочення працівників у ефективності роботи підприємства		+	+	+	+	+		
Матеріальна відповідальність за виконання покладених обов'язків		+	+					
Система інформаційного забезпечення підприємства		+	+	+	+	+	+	
Стратегія фінансово-господарського розвитку					+	+		
Тип і вид виробництва						+		
Технологічні особливості процесу виробництва						+		
Інфраструктура ринку						+		
Вплив інфляційних процесів						+		
Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку						+		
Система ціноутворення						+		
Наявність ефективної системи внутрішнього контролю						+		
Склад та форма фінансової звітності						+		
Система внутрішньої звітності						+		
Центри витрат та сфери відповідальності						+		

Крім наведених вище факторів, на формування облікової політики для підприємств туристичної сфери суттєво впливає форма організації бухгалтерського обліку. Так, відповідно до п. 4 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [18], для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації:

- 1) введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- 2) користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
- 3) ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;
- 4) самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства.

Велике значення на етапі формування облікової політики для підприємств туристичної сфери має визначення її елементів щодо основних об'єктів обліку. Залежно від суб'єкта туристичної діяльності кількість об'єктів обліку відрізняється, як і його складність. Так для невеликого туристичного агентства характерна незначна кількість об'єктів обліку, на відміну від туристичного оператора, у якого можуть спостерігатися: основні засоби, запаси, заборгованість, доходи, витрати тощо.

Відповідно до п. 10–14 П(С)БО 15 «Дохід» [16], дохід, що пов'язаний із наданням послуг, визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з їх виконання на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінено результат цієї операції. Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг провадиться: вивченням виконаної роботи; визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, в загальному обсязі послуг, що мають бути надані; визначенням питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат.

Сума витрат, що здійснені на певну дату, враховує лише ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату. Тому спосіб визначення ступеня завершеності послуг, згідно з п. 25.1 П(С)БО 15 «Дохід», встановлюється обліковою політикою підприємства. Слід зазначити, що у бухгалтерському обліку існує два варіанти визнання доходів туристичного підприємства – дохід виникає на дату надходження коштів на поточний рахунок або до каси в оплату туристичного продукту. На практиці частіше використовується другий, згідно з яким дохід визнається лише за датою закінчення туру. Тому в положенні (наказі) про облікову політику необхідно зазначити метод оцінки наданих послуг під час розрахунку із замовником.

Невеликі туристичні фірми облік витрат здійснюють на рахунку 23 «Виробництво», при цьому не використовують рахунки 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут», що притаманні для санаторно-курортних закладів, туристичних баз та будинків відпочинку або за умов застосування спрощеної форми обліку – вести облік на рахунках класу 8 «Витрати за елементами». Враховуючи це у положенні (наказі) про облікову політику, суб'єкту туристичної діяльності необхідно визначити об'єкти обліку витрат надання послуг, склад витрат, що формують собівартість туристичного продукту, метод їх обліку, порядок обліку, розподілу та списання загальновиробничих витрат у кінці звітного періоду.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Таким чином, під час проведеного дослідження встановлено, що облікова політика є важливим інструментом організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності. З'ясовано, що серед факторів, які впливають на формування облікової політики, суттєвим є приналежність до галузі чи виду діяльності, від чого залежить порядок обліку деяких об'єктів, система податкового та бухгалтерського фінансового обліку. Від особливостей формування та реалізації облікової політики багато в чому залежить ефективність управління фінансово-господарської діяльності підприємства.

У результаті дослідження встановлено елементи облікової політики щодо основних об'єктів обліку суб'єкта туристичної діяльності, інформацію про які необхідно зазначити у положенні (наказі) про облікову політику.

#### Список використаної літератури:

1. *Бабіч В.В.* Основні передумови та чинники, які впливають на облікову політику підприємства / *В.В. Бабіч* // *Фінанси, облік і аудит.* – 2012. – № 19. – С. 238–245.
2. *Барановська Т.В.* Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз і аудит / *Т.В. Барановська.* – Нац. аграр. ун-т. – К., 2005 – 21 с.
3. *Букало Н.А.* Облікова політика й розкриття інформації у фінансовій звітності / *Н.А. Букало* // *Науковий вісник Волинського нац. ун-ту ім. Л.Українки.* – 2011. – № 12. – С. 118–121.
4. *Організація бухгалтерського обліку : навч. посібник / Ф.Ф. Бутинець, О.В. Олійник, М.М. Шигун, С.М. Шулепова.* – 2-ге вид., доп і перероб. – Житомир : ЖІТІ, 2001. – 576 с.
5. *Дубініна М.В.* Формування облікової політики на сільськогосподарських підприємствах / *М.В. Дубініна, О.В. Боева* // *Облік і фінанси.* – 2014. – № 4 (66). – С. 17–23.
6. *Єфремова А.А.* Учетная политика предприятия: содержание и формирование / *А.А. Єфремова.* – М. : Книжный мир, 2000. – 478 с.
7. *Житній П.Є.* Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства / *П.Є. Житній* // *Бухгалтерський облік і аудит.* – 2003. – № 2. – С. 38–44.
8. *Житній П.Є.* Принципи формування облікової політики / *П.Є. Житній* // *Бухгалтерський облік і аудит.* – 2005. – № 4. – С. 25–28.
9. *Коротаев С.Л.* Оптимизация учетной политики субъектов хозяйствования республики Беларусь : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика / *С.Л. Коротаев.* – Минск, 2001 – 22 с.

10. *Кужельний М.В.* Теорія бухгалтерського обліку : підручник / *М.В. Кужельний, В.Г. Лінник.* – К. : КНЕУ, 2001. – 334 с.
11. *Кулик В.А.* Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку : монографія / *В.А. Кулик.* – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2014. – 373 с.
12. Методичні рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства : Наказ Міністерства аграрної політики України від 17.12.2007 р. № 921.
13. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_020](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020).
14. *Озеран В.О.* Формування облікової політики щодо витрат на підприємствах лісового господарства / *В.О. Озеран, М.Ю. Чік* // Науковий вісник Ужгород. нац. ун-ту / Серія : Економіка. – 2010. – № 29. – Ч. 1. – С. 123–127.
15. *Пилипів Н.І.* Облікова політика в системі управління газотранспортними підприємствами / *Н.І. Пилипів* // Вісник Тернопільського нац. екон. ун-ту. – 2007. – № 3. – С. 147–158.
16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290.
17. Положение по бухгалтерскому учету 1/98 «Учетная политика организации» : Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 09.12.1998 г. № 60.
18. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV.
19. *Пушкар М.С.* Облікова політика і звітність : навч. посібник / *М.С. Пушкар.* – Т. : Карт-бланш, 2003. – 141 с.
20. *Пушкар М.С.* Теорія та практика формування облікової політики : монографія / *М.С. Пушкар, М.Т. Щирба.* – Тернопіль : Карт-бланш, 2009. – 260 с.
21. *Рошко Н.Б.* Організація обліку у суб'єктів туристичної діяльності / *Н.Б. Рошко* // Облік і фінанси. – 2012. – Вип. 9 (33). – Ч. 4. – С. 343–353.
22. *Синиця Т.В.* Актуальні проблеми формування облікової політики підприємств / *Т.В. Синиця, І.В. Осьмірко* // Бізнес-Інформ. – 2012. – № 12. – С. 201–203.

ЖУК Валерій Миколайович – доктор економічних наук, професор, член-кореспондент, віце-президент НААН України.

Наукові інтереси:

- інституціональна теорія та інші економічні теорії;
- галузеві стандарти бухгалтерського обліку.

Стаття надійшла до редакції 03.04.2015.