

ФАКТОРИ ВПЛИВУ НА ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ТОРГОВО-ВИРОБНИЧИХ ПІДПРИЄМСТВ

Проаналізовано фактори формування облікової політики підприємств та визначено вплив галузевих особливостей на організацію бухгалтерського обліку

Постановка проблеми. Сучасні умови господарювання передбачають наявність у підприємства альтернативних варіантів щодо вибору напрямів розвитку, обсягів виробництва, використання ресурсів, джерел кредитування тощо. Взагалі всі управлінські рішення пов'язані з політикою підприємства у сфері економіки, фінансів, податків та знаходять відображення в обліковій політиці. Формування облікової політики – процес складний, що вимагає від керівника підприємства та головного бухгалтера професійних знань, здатності прогнозувати діяльність підприємства та своєчасно приймати управлінські рішення. Тому визначення особливостей господарювання та факторів впливу на облікову політику є важливим у напрямі удосконалення організації бухгалтерського обліку на торговельних та виробничих підприємствах, які забезпечують сталий розвиток країни.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Найбільш ґрунтовно проблеми формування облікової політики розглянуті у працях Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, А.М. Герасимовича, С.Ф. Голова, М.С. Пушкаря, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, В.Г. Швеця та інших, де представлені дослідження щодо окремих аспектів удосконалення системи бухгалтерського обліку. Однак окремі питання цієї проблеми залишаються дискусійними і потребують подальших досліджень. Зокрема це стосується уточнення класифікації факторів впливу на облікову політику та визначення найбільш суттєвих для торговельних та виробничих підприємств.

Мета статті полягає у аналізі факторів формування облікової політики підприємств на прикладі сільського господарства, будівництва і торгівлі та визначенні впливу галузевих особливостей на організацію бухгалтерського обліку.

Викладення основного матеріалу дослідження. Вчені-економісти наголошують на визначенні облікової політики як вибору самим підприємством певних і конкретних методик та технік ведення бухгалтерського обліку, які регламентовано чинними нормативними актами і особливостями діяльності підприємства [3, с. 386]. Також облікову політику вважають проявом змішаного підходу до організації обліку, що на сучасному етапі набуває поширення, і передбачає поєднання централізованого регулювання (державного або професійними організаціями) з власними правилами організації облікового процесу, виходячи з галузевої належності та особливостей діяльності підприємства [2, с. 133].

Формуючи облікову політику підприємство повинно вибирати такі принципи, методи та процедури обліку, які дозволяють достовірно відобразити фінансовий стан і результати діяльності та забезпечити зіставність фінансових звітів. Звідси головне призначення облікової політики – встановити найбільш вірогідні для конкретного підприємства методи обліку та на їх підставі скласти фінансову звітність, що відповідатиме якісним характеристикам П(С)БО.

Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 "Подання фінансової звітності" передбачає, що політика бухгалтерського обліку охоплює принципи, правила, методи, умовні узгодження, процедури, прийняті керівниками підприємства та опрацьовані й відображені в фінансовій звітності. Вибір і пристосування одного з них, як найбільш ефективного для фінансового стану підприємства та профілю підприємницької діяльності, належить до концепції керівництва підприємства.

Оскільки більшість принципів, методів та процедур складання та подання фінансової звітності передбачено національними стандартами бухгалтерського обліку як безальтернативний варіант, то їх відображення у обліковій політиці не обов'язкове. Вони будуть діяти як безумовний варіант, тому що у нормативних документах передбачено єдиний підхід.

А коли нормативно-правові акти пропонують декілька варіантів методів обліку або принципів оцінки, тоді підприємство самостійно робить вибір та визначає облікову політику [5, с. 143]. В широкому розумінні облікову політику визначають як управління обліком, а у вузькому – як сукупність способів ведення обліку або вибір підприємством конкретних методик ведення обліку [1, с. 51].

При формуванні облікової політики одним із головних завдань є зосередження уваги на виділенні тих факторів, які суттєво впливають на функціонування господарчої системи. Для точнішого виявлення ролі окремих факторів їх згруповують за відповідними ознаками. Класифікація в будь-якому дослідженні має суттєве значення, вона значною мірою визначає методологію, обсяг і зміст облікової політики. Головним при визначенні класифікаційних ознак є взаємодія факторів таких загальних ознак як зовнішнє та внутрішнє середовище.

Традиційно у зовнішньому та внутрішньому середовищі виділяють наступні групи факторів: економічні, технологічні або технічні, організаційні, політичні, правові, соціальні, екологічні. У складі організаційних факторів виділяють галузеву структуру економіки, види виробництва, організаційно-правові форми, наявність та стан ринкової інфраструктури та інші. Саме приналежність до відповідної галузі економіки або виду діяльності дозволяє окреслити ряд притаманних їй чи інших галузі економіки особливостей, які визначають порядок формування облікової політики.

Ф.Ф. Бутинець підкреслює, що на вибір облікової політики підприємства впливає наступна група факторів: форма власності та організаційно-правова форма, галузь або вид діяльності, система оподаткування, ступінь свободи дій в умовах переходу до ринку, стратегія фінансово-господарського розвитку, наявність матеріальної бази, система інформаційного забезпечення підприємства, рівень кваліфікації персоналу, система матеріальної зацікавленості працівників, обсяг діяльності та чисельність працівників, господарська ситуація [1, с. 51].

Об'єктами облікової політики вважають процеси з організації та ведення обліку щодо яких є альтернативні варіанти. Принципи, правила, способи, методичні прийоми та процедури, які вибирають з урахуванням особливостей діяльності підприємства із загальноприйнятих, відносять до елементів методології облікової політики. Загальні підходи до ведення бухгалтерського обліку єдині для усіх підприємств, але різні галузі економіки мають свої організаційні та технологічні особливості, що впливають на організацію обліку на конкретному підприємстві. Саме це і визначило необхідність вивчення впливу галузевих особливостей на організацію бухгалтерського обліку.

Так на організацію обліку сільськогосподарського виробництва впливають наступні притаманні цій галузі особливості (табл. 1).

Таблиця 1. Особливості сільськогосподарського виробництва, що впливають на організацію обліку

| Галузь економіки або вид діяльності | Особливості | Вплив на організацію обліку | Примітки |
|-------------------------------------|--|--|---|
| Сільське господарство | багатогалузевий характер, наявність різноманітної продукції та продуктів власної переробки, значна кількість допоміжних виробництв | розвинена побудова аналітичного обліку | |
| | суттєво впливають наступні природні фактори: температура повітря, опади, світло та інші кліматичні умови, | формування собівартості продукції та визначення фінансового результату | витрати по культурах, що частково загинули через безгосподарність списують на нестачі і втрати від псування цінностей |
| | сезонність виробництва | | визначення фактичної собівартості випущеної продукції наприкінці року; |
| | використання значної частини продукції у власному господарстві | облік витрат та калькулювання; | зумовлює створення страхових фондів та резервів |
| | тривалий виробничий цикл (від місяця до декілька років) | облік незавершеного виробництва | витрати необхідно розподіляти між суміжними роками |
| | наявність суміжної та побічної продукції | методика калькулювання та розподілу витрат комплексного виробництва | |
| | існування різних організаційно-правових форм господарювання, включаючи малі приватні підприємства та великі колективні | організація облікового процесу | |

Перелічені та інші особливості сільськогосподарського виробництва впливають на методику обліку витрат і визначення собівартості продукції й строки її проведення, організацію бухгалтерського обліку взагалі.

Будівництво є профілюючим видом діяльності, яке включає житлове будівництво, будівництво об'єктів виробничої та невиробничої сфери, доріг тощо. Договірні відносини у капітальному будівництві здійснюються відповідно Господарського кодексу України, згідно якого усі пов'язані з підготовкою та будівництвом роботи, які виконуються суб'єктом господарювання для інших суб'єктів або на їх замовлення, здійснюються на умовах підряду.

Господарським кодексом визначено, що договір підряду на капітальне будівництво повинен передбачати: найменування сторін, місце і дату укладення; предмет

договору (найменування об'єкта, обсяги і види робіт); строки початку і завершення будівництва; права і обов'язки сторін; вартість і порядок фінансування будівництва об'єкта або робіт; порядок матеріального, проектного, технічного та іншого забезпечення будівництва; режим контролю якості робіт і матеріалів замовником; порядок прийняття об'єкта; порядок розрахунків за виконані роботи, умови про дефекти і гарантійні строки; страхування ризиків, фінансові гарантії; відповідальність сторін; урегулювання спорів та умови розірвання договору.

Організація бухгалтерського обліку в підрядних будівельних організаціях має певні особливості, які обумовлені специфікою будівництва та структурою і технологією діяльності виробничих підрозділів (табл. 2).

Таблиця 2. Особливості будівництва, що впливають на організацію обліку

| Галузь економіки або вид діяльності | Особливості | Вплив на організацію обліку | Примітки |
|--|--|--|--|
| Будівництво | тривалі строки від початку робіт до введення об'єктів у експлуатацію | великі разові витрати, а також великий обсяг незавершеного будівництва | обумовлює поступове накопичення витрат за об'єктами через незавершене виробництво до моменту здачі об'єкта замовнику |
| | безцехова структура; | загальновиробничі витрати обліковують на одному рахунку з витратами з експлуатації будівельних машин і механізмів. Тому до 91 рахунку "Загальновиробничі витрати" відкривають наступні субрахунки: 911 "Загальновиробничі (загальнодільничні) витрати" та 912 "Витрати з експлуатації будівельних машин і механізмів"; | загальновиробничі витрати не розподіляють на постійні та змінні; |
| | велика питома вага витрат з експлуатації будівельних машин та механізмів, | | вимагає організації обліку за центрами витрат |
| | для забезпечення необхідних побутових умов та належного рівня техніки безпеки використовують тимчасові будівлі та огорожі | облік експлуатації тимчасових споруд здійснюється на субрахунку 113 "Тимчасові (не титульні) споруди" | |
| | використання наступних видів контрактів, які передбачено П(С)БО 18 "Будівельні контракти": контракт з фіксованою ціною та контракт за ціною "витрати плюс" | методами обліку витрат за контрактами являються метод виконання відсотка робіт (дохід відображається у міру виконання контракту; витрати, понесені на відповідній стадії виконання, порівнюються з доходами і відображаються у звіті про фінансові результати)) і метод виконання контракту (витрати та одержані аванси нагромаджуються в процесі виконання контракту, але дохід не визначається доки не завершені роботи за контрактом) | передбачається створення резерву для покриття витрат на стадії виконання і здачі об'єктів будівництва |
| будівництво декількох об'єктів за різними проектами або одного чи кількох об'єктів за одним проектом | необхідно організувати відокремлено облік за кожним об'єктом | | |

Діяльність торговельних підприємств Перш за все вони пов'язані з розподілом торгівлі на супроводжується низкою певних особливостей. роздрібну та оптову.

Таблиця 3. Особливості торговельної діяльності, які впливають на організацію обліку

| Галузь економіки або вид діяльності | Особливості | Вплив на організацію обліку | Примітки |
|-------------------------------------|---|---|--|
| Торгівля (роздрібна та оптова) | відсутній процес виробництва | відсутній процес визначення прямих та непрямих витрат та виробничої собівартості продукту | |
| | широка номенклатура товарів | у роздрібній торгівлі товари обліковують за цінами продажу; облік роздрібного товарообігу ведеться у вартісному виразі за первісною оцінкою | кількісно-вартісний облік ведуть за умови використання комп'ютерів |
| | | облік роздрібного товарообігу ведеться у вартісному виразі за первісною оцінкою | |
| | витрати торговельного підприємства – це витрати обігу | не включаються до собівартості реалізованих товарів, а відносяться на фінансовий результат | |
| | використання торговельної націнки у роздрібній торгівлі | застосовується метод ціни продажу при реалізації товарів | |
| | використання оптового товарообігу | застосування середньозваженої вартості при реалізації товарів | |

Всі розглянуті галузеві особливості необхідно враховувати при складанні наказу про облікову політику. Значними елементами методики облікової політики, на які впливає приналежність до тієї чи іншої галузі економіки, являються принципи та правила фіксації та передачі інформації, аналітичний облік, оцінка активів, облік та розподіл загальногосподарських витрат, облік витрат та визначення результатів діяльності. Щодо технології, яка є важливою складовою наказу про облікову політику, то характерні особливості впливають на План рахунків бухгалтерського обліку, документообіг конкретної юридичної особи, форму бухгалтерського обліку тощо.

Використання підприємством прийнятих оцінок являється значною частиною складання фінансової звітності, тому що облікова оцінка є невід'ємною складовою облікової політики підприємства та забезпечує достовірність облікових даних та інформації, яка міститься у звітності.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Таким чином, серед факторів, що впливають на формування облікової політики, найсуттєвішим являється приналежність до галузі економіки або виду діяльності. Від того, до якої галузі чи виду діяльності відноситься конкретне підприємство залежить порядок обліку деяких об'єктів, система податкового та бухгалтерського фінансового обліку.

Аналіз найбільш важливих особливостей сільськогосподарського виробництва та будівництва дозволили сформулювати висновок про те, що для виробничого підприємства найбільш суттєвим фактором

впливу на формування облікової політики є вид діяльності. Для них характерним являється вибір порядку ведення обліку витрат виробництва. Від того, яку систему обліку або метод обліку витрат обере конкретне підприємство взагалі залежать фінансові результати його діяльності.

Список використаної літератури:

1. Організація бухгалтерського обліку [підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів]. / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП. "Рута", 2002. – 592 с.
2. Петрук О.М. Регулювання бухгалтерського обліку в Україні: теорія, методологія, практика: [монографія] / О.М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 152 с.
3. Сопко Т.М. Організація обліку: [навч. пос.] / Т.М. Сопко. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 224 с.
4. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: [підручник] / В.В. Сопко, В.П. Завгородній. – К.: КНЕУ, 2004. – 412 с.
5. Чабанова Н. Організація бухгалтерського обліку / Н. Чабанова, Т. Упир, В. Упир. – Х.: Фактор, 2008. – 480 с.

ЖИТНИЙ Павло Євгенович – доктор економічних наук Східноукраїнського національного університету ім. В. Даля

АФАНАС'ЄВА І.І. – кандидат економічних наук Східноукраїнського національного університету ім. В. Даля