

УДК 657.6:338.48

МОМОНТ Т. В.

м. Житомир

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ТУРИСТИЧНОГО ПІДПРИЄМСТВА: ТЕОРЕТИЧНИЙ АСПЕКТ

***Анотація.** Стаття присвячена дослідженню актуальних питань організації облікової політики суб'єктами туристичної діяльності; визначенню основних особливостей та внесенню пропозицій щодо удосконалення механізму формування облікової політики туристичними підприємствами.*

***Ключові слова:** облікова політика, облік туристичної діяльності, форма обліку, туристична діяльність, бухгалтерський облік.*

***Аннотация.** Статья посвящена исследованию актуальных вопросов организации учетной политики субъектами туристической деятельности; определению основных особенностей и внесению предложений, касающихся усовершенствования механизма формирования учетной политики туристическими предприятиями.*

***Ключевые слова:** учетная политика, учет туристической деятельности, форма учета, туристическая деятельность, бухгалтерский учет.*

***Abstract.** The article is devoted to the research of topical issues of accounting policy organization by the subjects of tourism activity; the determination of the basic features and submission of proposals for the improvement of the accounting policy formation mechanism by the tourism enterprises.*

***Key words:** accounting policy, accounting of tourism, accounting form, tourism activity, accounting.*

Постановка проблеми. Туризм відіграє важливу роль в економіці будь-якого суспільства. Він є однією з найбільш динамічних галузей економіки, високі темпи розвитку якого та збільшення обсягів валютних надходжень активно впливають на різні сектори економіки, що сприяє формуванню власної туристичної індустрії. Саме тому дослідження питання удосконалення обліку діяльності суб'єктів туристичної сфери є досить важливим.

Важливою умовою ефективного функціонування кожного господарюючого суб'єкта, і суб'єкта туристичної індустрії зокрема, є якісно побудована система бухгалтерського обліку, що передбачає формування та прийняття чіткої облікової політики.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання формування та реалізації облікової політики підприємств знайшли відображення в працях українських вчених: М. Т. Білухи, Ф. Ф. Бутинця, Г. Г. Кірейцева, Л. М. Кіндрацької, Ю. А. Кузьмінського, М. В. Кужельного, В. Г. Лінника, М. С. Пушкара, В. В. Сопка, В. Г. Швеця; і зарубіжних Р. А. Алборова, А. С. Бакаєва, П. С. Безруких, М. Ф. Ван Бреда, Н. П. Кондракова, С. Л. Коротаєва, М. І. Кутера, Б. Нідза, С. О. Ніколаєвої, В. Ф. Палія, Л. П. Хабарової, Е. С. Хендриксена, Л. З. Шнейдмана.

Питанням дослідження організації бухгалтерського обліку діяльності туристичних підприємств та процесу формування ними облікової політики присвячені роботи таких науковців як: Р. І. Балашова, З. А. Балченко, Ж. А. Богданова, О. С. Височан, О. М. Гончаренко, Т. В. Данканич, Т. С. Осадча, Н. М. Петрова, Н. Б. Рошко та інших.

Недосконала теоретична та практична база напрацьовань щодо питань обліку туристичної діяльності, наявність протилежних точок зору обумовили актуальність теми дослідження.

Мета статті – аналіз особливостей організації облікової політики суб'єктами туристичної індустрії та дослідження її загальних принципів.

Виклад основного матеріалу. Поняття "облікова політика" (accounting policy) офіційно введено у міжнародну практику обліку в 1975 році з виходом Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку МСБО 1 "Розкриття облікової політики" [4]. Необхідність застосування облікової політики в Україні виникла в процесі реформування бухгалтерського обліку, у зв'язку з відходом України від жорсткої державної регламентації фінансової звітності і введенням національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, пристосованих до Міжнародних стандартів обліку.

Облікова політика підприємства визначається на підставі принципів, методів і процедур, регламентованих законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність", Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства, затвердженими наказом Міністерства фінансів України № 635 від 27.06.2013 року, які регулюють методологію бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Податкове законодавство, в свою чергу, передбачає необхідність затвердження певних методів в обліковій політиці, що зазначено у Податковому Кодексі [3].

З початку 2012 р. Міністерством фінансів України було внесено ряд змін до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Плану рахунків, що зумовило

зміну облікової політики на багатьох підприємствах України. Нові вимоги кардинально розмежують підприємства за стандартами ведення обліку на національні та міжнародні (IAS та IFRS), що суттєво вплинуло на облікові політики підприємств, зайнятих в сфері туризму (туроператорів та турагентів) [20].

Визначення облікової політики туристичним підприємством, яка передбачає вибір комплексу методичних прийомів, способів та процедур організації та ведення бухгалтерського обліку підприємством з числа загальноприйнятих в державі, є дуже важливим, оскільки вона є тим важливим засобом, завдяки якому існує можливість розумного поєднання державного регулювання і власної ініціативи підприємства в питаннях ефективної та раціональної організації та ведення бухгалтерського обліку.

Туристичні підприємства, керуючись законодавством про бухгалтерський облік, нормативними актами органів, регулюючих бухгалтерський облік, самостійно формують свою облікову політику, виходячи зі своєї структури, сфери туризму і інших особливостей діяльності [18]. Відповідно до закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність", облікова політика являє собою сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [1]. Тобто це конкретизація суб'єктом господарювання предмету обліку і визначення методів первинного, поточного і підсумкового обліку господарських подій відповідно до завдань, пов'язаних з розвитком підприємства.

Відповідно до Закону України "Про туризм" до суб'єктів, які здійснюють та/або забезпечують туристичну діяльність відносять:

- Туристичних операторів (туроператорів) – юридичних осіб, створених згідно із законодавством України, для яких виключною діяльністю є організація та забезпечення створення туристичного продукту, реалізація та надання туристичних послуг, а також посередницька діяльність із надання характерних та супутніх послуг, і які в установленому порядку отримали ліцензію на туроператорську діяльність. Крім організації туру, туроператор забезпечує його реалізацію шляхом розміщення реклами, продажу путівки (ваучера), а також здійснення самої подорожі та організації обслуговування туристів на маршруті. Фірма-туроператор найчастіше виступає як оптовий продавець, який реалізує свій продукт посередникам – продавцям, тобто турагентам. Водночас туроператор може продавати путівки й самостійно безпосередньо споживачам туристичного продукту, тобто туристам.

- Туристичних агентів (турагентів) – юридичних осіб, створених згідно із законодавством України, а також фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності, які здійснюють посередницьку діяльність з реалізації туристичного продукту туроператорів та туристичних послуг інших суб'єктів туристичної діяльності, а також посередницьку діяльність щодо

реалізації характерних та супутніх послуг. Фірма-турагент продає за певну винагороду тури фірми-туроператора на підставі укладеного між ними договору – агентської угоди. Турагент забезпечує рекламу турів, їх продаж і доставку клієнтів до місця початку подорожі, здійснює контроль якості обслуговування, збирає зауваження та побажання клієнтів.

- Інших суб'єктів підприємницької діяльності, що надають послуги з тимчасового розміщення (проживання), харчування, екскурсійних, розважальних та інших туристичних послуг.

- Гідів-перекладачів, екскурсіводів, спортивних інструкторів, провідників та інші фахівців туристичного супроводу – фізичних осіб, які проводять діяльність, пов'язану з туристичним супроводом, і які в установленому порядку отримали дозвіл на право здійснення туристичного супроводу, крім осіб, які працюють на відповідних посадах підприємств, установ, організацій, яким належать, чи які обслуговують об'єкти відвідування.

- Фізичних осіб, які не є суб'єктами підприємницької діяльності та надають послуги з тимчасового розміщення (проживання), харчування тощо [5].

У відповідності до законодавства України підприємство, в тому числі і туристичне, самостійно може вживати наступних заходів:

- обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність", та із урахуванням особливостей своєї діяльності й технології обробки облікових даних;
- розробляє систему і норми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю за господарськими операціями, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;
- затверджує правила документообігу й технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;
- може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, із подальшим включенням їх показників до фінансової звітності підприємства [1].

Від елементів облікової політики підприємств туристичної діяльності залежить достовірне відображення господарських операцій, а, відповідно, й інформація у фінансовій звітності, оскільки облікова політика є складовою частиною фінансової звітності підприємства та повинна відображатися у примітках до фінансових звітів [2].

Облікова політика туристичного підприємства охоплює принципи, методи (способи) та процедури,

прийняті на даному підприємстві для складання та подання фінансових звітів. Визначаючи облікову політику, туристичне підприємство повинне обирати такі принципи, методи і процедури, щоб достовірно відобразити фінансовий стан та результати своєї діяльності і забезпечити зпівставність фінансових звітів. Сутність кожної із складових облікової політики полягає в наступному:

1. Принципи – це основні, базові положення на основі чого будується політика.

2. Методи – це способи вирішення конкретних завдань, які постають перед підприємством при веденні бухгалтерського обліку. Метод бухгалтерського обліку полягає в первинному спостереженні (документування і інвентаризація), вартісному вимірі (оцінка і калькулювання), поточному групуванні (рахунки і подвійний запис), підсумковому узагальненні (баланс і звітність).

3. Процедури – це встановлений порядок (технологія) ведення бухгалтерського обліку, визначена послідовність дій по спостереженню, вимірюванню, реєстрації та обробці даних, і узагальнення результатів за фактом господарської діяльності та втілення фундаментальних концепцій, практичних і детальних правил, розроблених для досягнення обґрунтованого рівня однотайності щодо їх застосування.

При цьому потрібно враховувати, що:

- теоретичною основою облікової політики слугують положення, які базуються на методології бухгалтерського обліку, фінансово-економічного аналізу та фінансового контролю;
- об’єктом облікової політики виступають активи, джерела їх формування, господарські події та фінансові результати, які можна детально прокласифікувати і достовірно визначити особливості їх обліку;
- метою облікової політики є забезпечення одержання достовірної інформації (про майновий і фінансовий стан підприємства, результати його діяльності), необхідної для всіх користу-

вачів фінансової звітності з метою прийняття відповідних рішень.

- призначення облікової політики полягає у встановленні найбільш прийнятних для конкретного підприємства методів обліку і на їх основі формування фінансової звітності, що відповідає встановленим ПСБО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” якісним характеристикам.

До способів ведення бухгалтерського обліку належать способи групування та оцінки фактів господарської діяльності суб’єктами туристичної сфери, відшкодування вартості майна, що амортизується, організація документообігу, інвентаризації, способи застосування рахунків бухгалтерського обліку, системи реєстрів бухгалтерського обліку, обробки інформації та інші відповідні способи і прийоми.

Формування облікової політики може відбуватись на двох рівнях (табл. 1).

Облікова політика на рівні країни має враховувати такі обставини: рівень розвитку ринкової економіки та ступінь демократизації суспільства, поширення процесу інтеграції економіки країни у світовий економічний простір та вимоги міжнародних інституцій щодо стандартизації та гармонізації обліку. З цієї метою держава розробляє й приймає законодавчі акти та інші нормативні документи, що регулюють питання бухгалтерського та статистичного обліку і звітності.

При формуванні облікової політики одним із головних завдань є виокремлення тих факторів, які більшою мірою впливають на функціонування господарської системи. Проблема вибору і обґрунтування облікової політики підприємства туристичної сфери актуалізує формування оптимальної системи основних факторів, які і забезпечують ефективність облікової політики. В ході дослідження встановлено, що при формуванні облікової політики туристичні підприємства мають враховувати фактори, що наведені на рис. 1.

Таблиця 1.

Рівні облікової політики

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА	
макрорівень	мікрорівень
Політика державних органів щодо розвитку обліку (в Україні)	Політика конкретного підприємства з метою забезпечення надійної фінансової звітності
<ul style="list-style-type: none"> – визначення країною міжнародних бухгалтерських стандартів та впровадження їх в національну систему обліку; – вирішення питань щодо рівня регламентації обліку; – розробка національного плану рахунків чи його відсутність; – розробка та затвердження форм звітності; – методологічне і організаційне керівництво системою обліку в країні; – сприяння підготовці кадрів та розвиток наукових досліджень з обліку; – програма книговидання, забезпечення методичною літературою бухгалтерів-практиків; – питання оплати праці, соціального забезпечення та ін. 	<ul style="list-style-type: none"> – форма організації бухгалтерського обліку; – робочий план рахунків бухгалтерського обліку; – форми первинних облікових документів; – порядок проведення інвентаризації активів та зобов’язань; – методи оцінки активів і зобов’язань; – правила документообігу та технологія обробки облікової інформації; – порядок контролю за господарськими операціями; – інші рішення, необхідні для організації бухгалтерського обліку.

Аналіз впливу розглянутих факторів у ході формування облікової політики підприємства дозволить сформулювати її оптимальний варіант з урахуванням особливостей функціонування конкретного підприємства.

Науково-обґрунтований підхід до розробки наказу про облікову політику підприємства полягає в об'єктивному висвітленні інформації у фінансовій звітності, аналізі діяльності підприємства загалом, прийнятті рішень щодо організації роботи підприємства.

Вплив облікової політики на показники діяльності підприємства зображено на рис. 2.

Для чіткого усвідомлення значення облікової політики підприємства необхідно дослідити понятійний апарат, що характеризує її суть.

Під об'єктом організації облікової політики розуміють будь-яку норму або позицію підприємства з організації та ведення бухгалтерського обліку, щодо якої існують альтернативні варіанти. Наприклад, об'єктом облікової політики можуть бути форма обліку, форма розрахунків, запаси, основні засоби, дебіторська заборгованість, доходи тощо.

На рівні туристичного підприємства суб'єктами облікової політики є суб'єкти ведення обліку. У першу чергу, це власник підприємства, який відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" несе відповідальність за організацію бухгалтерського обліку, та до повноважень якого входить формування облікової політики підприємства. Найчастіше на практиці цим займаються безпосередні виконавці облікового процесу,

тому суб'єктами облікової політики виступають: бухгалтер, аудитор, бухгалтерська служба тощо. Вони розробляють пропозиції з формування або внесення змін до облікової політики підприємства та надають їх власнику або керівнику, уповноваженому на це власником. При формуванні облікової політики слід керуватися основними принципами бухгалтерського обліку та фінансової звітності: обачності, повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування та відповідності доходів і витрат, превалювання сутності над формою, фактичної собівартості, єдиного грошового вимірника та періодичності. Принцип послідовності безпосередньо стосується облікової політики підприємства. Обрана облікова політика застосовується підприємством із року в рік. У будь-якому разі вона має залишатися незмінною принаймні протягом календарного року (з 1 січня по 31 грудня).

Документальне оформлення облікової політики підприємства здійснюється у вигляді наказу про облікову політику підприємства, який після його затвердження набуває статусу юридичного документу. Наказ про облікову політику є основним внутрішнім документом, яким регулюється організація облікового процесу на підприємстві та є обов'язковим для виконання всіма службами і працівниками підприємства. Місія наказу полягає в урегулюванні питань, щодо яких є свобода вибору. Отже, виключається дублювання абсолютно всіх облікових правил, якими підприємство керується згідно зі стандартами.

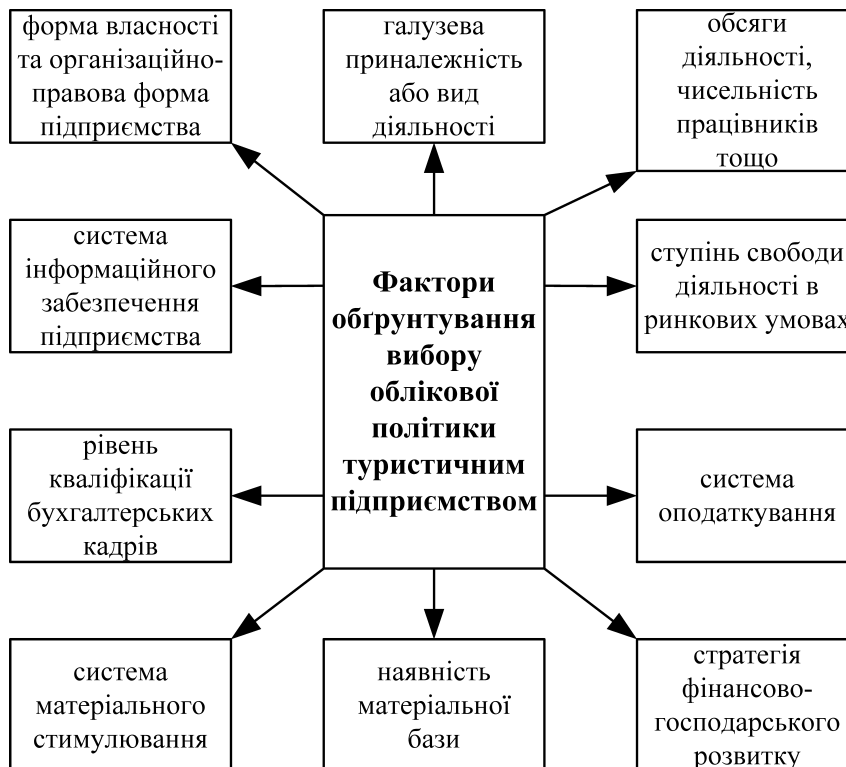


Рис. 1. Фактори впливу на формування облікової політики

Підготовка Наказу про облікову політику підприємства на практиці є досить трудомісткою справою і вимагає від учасників цього процесу неабияких здібностей, комплексних знань всіх процесів, які відбувались на підприємстві, за його межами, в минулому, здійснюються зараз та проводитимуться в майбутньому. Усе це потребує ґрунтовного аналізу подій і фактів, вміння бачити перспективу, неординарно мислити і т.д. Відповідно до Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства, затверджених наказом Міністерства фінансів України № 635 від 27.06.2013 року, розпорядчий документ про облікову політику підприємства визначає, зокрема:

- методи оцінки вибуття запасів;
- періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;
- порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
- методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів у разі, якщо вони обліковуються за первісною вартістю;
- вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;
- підходи до переоцінки необоротних активів;
- застосування класу 8 та / або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.
- підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку;
- метод обчислення резерву сумнівних боргів (у разі потреби – спосіб визначення коефіцієнта сумнівності);

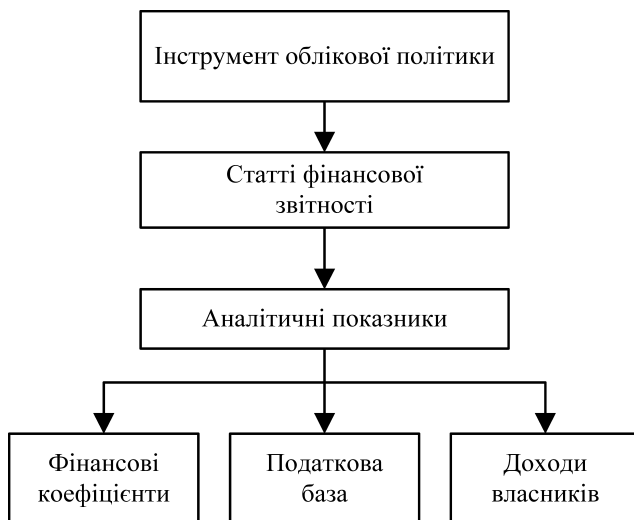


Рис. 2. Вплив облікової політики підприємства на показники його діяльності [19]

- перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів;
- порядок виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (для державних і комунальних підприємств);
- порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;
- сегменти діяльності, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках;
- перелік і склад змінних і постійних загальнови-робничих витрат, бази їх розподілу;
- перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- дату визначення придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів;
- базу розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;
- кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності;
- періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань;
- критерії розмежування об'єктів операційної нерухомості та інвестиційної нерухомості;
- підходи до класифікації пов'язаних сторін;
- дату включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу;
- дату первісного визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу;
- складання окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства;
- періодичність та об'єкти проведення інвентаризації;
- визначення одиниці аналітичного обліку запасів;
- спосіб складання звіту про рух грошових коштів;
- підходи до віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів до первісної вартості або витрат звітного періоду [17].

Дослідивши положення вищевказаного документа, можемо стверджувати, що вони розроблені для використання підприємствами як інформаційного джерела при формуванні наказу про облікову політику. Але підприємство не зобов'язане зазначати всі позиції, які перелічені в Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства, вибір здійснюється з урахуванням специфіки його діяльності та обраної системи організації обліку.

Треба відзначити, що законодавством не визначено кількість наказів (один чи два), на основі яких формується облікова політика і організо-

вусться бухгалтерський облік на підприємстві. Тому, на великих підприємствах можуть видаватися два окремих накази, один з яких встановлює принципи формування облікової політики, а інший – порядок організації бухгалтерського обліку.

Складові облікової політики підприємства наведені в таблиці 2.

Правильно розроблена облікова політика повинна забезпечити:

- повноту відображення в бухгалтерському обліку всіх фактів господарської діяльності;
- готовність бухгалтерського обліку до втрат (витрат) та пасивів, ніж можливих доходів і активів – не допускаючи створення прихованих резервів;

Таблиця 2.

Утворюючі складові облікової політики підприємства [22]

№ з/п	Складові облікової політики	Посилання на законодавчу норму
1	2	3
1.	План рахунків, за яким ведуть облік (можна оформити як додаток, зробивши на нього посилання в основній частині наказу).	абз. 3 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [16].
2.	Межі суттєвості для відображення статей у фінзвітності.	п. 4 НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [2].
3.	Вартісна межа для віднесення необоротних активів до малоцінних необоротних. У податковому обліку вартісний критерій для розмежування основних засобів і малоцінних необоротних матактивів становить 2500 грн (п. 14.1.138 ПКУ). Тож для зручності такий самий показник можна затвердити й для бухгалтерського обліку [3].	п. 5 П(С)БО 7 "Основні засоби" [6].
4.	За якими правилами (бухгалтерськими чи податковими) урахувувати витрати, пов'язані з поліпшенням та ремонтом основних засобів.	п. 14 П(С)БО 7 "Основні засоби" [6].
5.	Рівень суттєвості відхилення залишкової вартості від справедливої вартості для переоцінки основних засобів.	абз. 1 та абз. 2 п. 16 П(С)БО 7 "Основні засоби" [6].
6.	Збільшення первісної (переоціненої) вартості об'єкта основних засобів на суму податкової індексації.	абз. 4 п. 16 П(С)БО 7 "Основні засоби" [6].
7.	Періодичність зарахування дооцінки основних засобів до нерозподіленого прибутку (щомісяця, щокварталу, раз на рік).	п. 21 П(С)БО 7 "Основні засоби" [6].
8.	Методи амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) – прямолінійний, зменшення або прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий. Метод амортизації інших необоротних матеріальних активів (прямолінійний, виробничий, а для малоцінних необоротних матактивів і бібліотечних фондів – шляхом списання 100% вартості в першому місяці використання або 50% у першому місяці та 50% у місяці списання з балансу). Податкову амортизацію нараховують за тими самими методами, що й бухгалтерську відповідно до наказу про облікову політику (п. 145.1.9 ПКУ). Тому для уникнення розбіжностей, слід урахувати обмеження в застосуванні певних методів, установлені в пп.пп. 145.1.5 – 145.1.7 ПКУ [3].	п.п. 26 та 28 П(С)БО 7 "Основні засоби" [6]. п.п. 27 та 28 П(С)БО 7 "Основні засоби" [6].
9.	Рівень суттєвості відхилення залишкової вартості від справедливої вартості для переоцінки нематактивів тих груп, об'єкти яких уже зазнали переоцінки.	п. 20 П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" [7].
10.	Періодичність зарахування сум дооцінки нематактивів до нерозподіленого прибутку (щомісяця, щокварталу, раз на рік).	п. 24 П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" [7].
11.	Метод амортизації нематеріальних активів (обирають із методів, установлених для основних засобів, виходячи з умов отримання економічних вигід; якщо такі умови визначити неможливо, застосовують прямолінійний метод). Амортизацію в цілях оподаткування нараховують за методом, визначеним наказом про облікову політику (п. 145.1.9 ПКУ) [3].	п. 27 П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" [7].
12.	Методи оцінки вибуття запасів (ідентифікованої собівартості, середньозваженої собівартості, собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО), нормативних затрат, ціни продажу). За п. 140.4 ПКУ вибуття запасів оцінюють за бухгалтерськими методами, тож установлені наказом методи вплинуть на визначення собівартості реалізованих товарів для податкових цілей [3].	п. 16 П(С)БО 9 "Запаси" [8].
13.	Метод обліку транспортно-заготівельних витрат (віднесення до первісної вартості запасів чи облік на окремих субрахунках).	абз. 6 п. 9 П(С)БО 9 «Запаси» [8].
14.	Метод визначення резерву сумнівних боргів – застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості або коефіцієнта сумнівності; у разі вибору останнього – обирають спосіб його розрахунку (визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході, класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення або визначення середньої питомої ваги списаної за період заборгованості в сумі заборгованості на початок періоду за попередні 3–5 років).	п. 8 П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість" [9].

- відображення в бухгалтерському обліку фактів та умов господарської діяльності, виходячи не тільки з їх правової форми, але й з їх економічного змісту;
 - тотожність даних аналітичного обліку оборотам та залишкам по рахунках синтетичного обліку на 1-ше число кожного місяця, а також показників бухгалтерської звітності даним синтетичного та аналітичного обліку;
 - раціональне ведення бухгалтерського обліку, виходячи з умов господарської діяльності та величини підприємства.
- Всі складові облікової політики самостійно встановлюються підприємством, що потрібно зазначити у наказі про облікову політику. В економічній літературі існують рекомендації стосовно вибору облікової політики суб’єктів туристичної діяльності щодо основних складових (об’єктів обліку).

Продовження таблиці 2.

1	2	3
15.	Перелік майбутніх операційних витрат, на які створюють забезпечення.	п. 13 П(С)БО 11 “Зобов’язання” [10].
16.	Метод оцінки ступеня завершеності операції з надання послуг (вивчення виконаної роботи; визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані; визначення питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв’язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат).	п. 11 П(С)БО 15 “Дохід” [11].
17.	Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).	абз. 8 п. 11 П(С)БО 16 “Витрати” [12].
18.	Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат.	абз. 5 п. 16 П(С)БО 16 “Витрати” [12].
19.	База розподілу змінних загальновиробничих витрат (години праці, зарплата, обсяг діяльності, прями витрати тощо).	абз. 2 п. 16 П(С)БО 16 “Витрати” [12].
20.	База розподілу постійних загальновиробничих витрат (години праці, зарплата, обсяг діяльності, прями витрати тощо).	абз. 3 п. 16 П(С)БО 16 “Витрати” [12].
21.	Види сегментів, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках (якщо підприємство належить до суб’єктів, зазначених у п. 2П(С)БО 29 “Фінансова звітність за сегментами”).	п. 17 П(С)БО 29 “Фінансова звітність за сегментами” [13].
22.	Який час вважати суттєвим для створення кваліфікаційного активу. Поняття кваліфікаційного активу, визначеного за цим часовим критерієм, застосовують у податковому обліку під час розгляду фінвитрат як складової інших витрат (пп. 138.10.5 ПКУ) та як складової первісної вартості основних засобів (п. 146.5 ПКУ) [3].	п. 3 П(С)БО 31 “Фінансові витрати” [14].
23.	Критерії розмежування основних засобів на операційну та інвестиційну нерухомість.	абз. 2 п.6 П(С)БО 32 “Інвестиційна нерухомість” [15].
24.	Метод оцінки інвестиційної нерухомості (за справедливою вартістю, якщо її можна достовірно визначити, або за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигід від її відновлення).	п. 16 П(С)БО 32 “Інвестиційна нерухомість” [15].

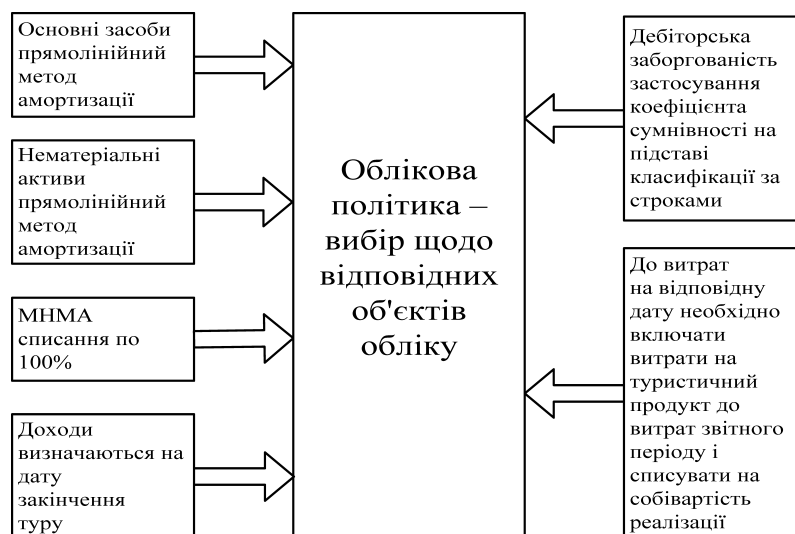


Рис. 3. Особливості облікової політики суб’єкта туристичної сфери [20]

Як вже зазначалося, облікова політика повинна бути незмінною, але, за необхідності припускається внесення змін в діючий наказ про облікову політику. За умов наявності на підприємстві сформованої облікової політики, можливі ситуації, коли необхідно її трансформувати [20]:

1. Змінюються статутні вимоги підприємства.
 2. Змінюються вимоги органу, який затверджує положення бухгалтерського обліку.
 3. Зміни забезпечують достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.
- Зміни, внесені до облікової політики, повинні бути також відображені в пояснювальній записці до фінансової звітності. А застосовувати доповнену або змінену облікову політику організація повинна з 1 січня наступного фінансового року.

Аналіз наказів про облікову політику багатьох підприємств свідчить про наявність в них певних недоліків:

- відсутність основних відомостей про підприємство, структуру змісту наказів, розділів, що стосуються техніки і організації обліку;
- наявність в наказах цитат законів, положень, інструкцій тощо, що стосуються методики обліку та відсутність, при цьому, вибору одного способу (методу) обліку із декількох передбачених законодавчими актами та нормативними документами;
- відсутність об'єктів і елементів облікової політики для цілей управлінського обліку, за винятком лише тих варіантів, які передбачені нормативними документами;
- відсутність посилань на робочий План рахунків, первинні документи, облікові реєстри, графіки (схеми) документообороту тощо, розроблені підприємством самостійно, виходячи зі специфіки його діяльності;
- дуже часто наказ про облікову політику формулюють і затверджують в перших числах звітного року, в якому вона повинна вже діяти, що суперечить вимогам законодавчих актів, нормативних документів та ін.

Як видно з вищевикладеного власники (керівники) підприємств не приділяють належної уваги формуванню облікової політики, що негативно впливає на процес ведення бухгалтерського обліку і функціонування підприємств в ринкових умовах господарювання [21].

Новостворені компанії зобов'язані розробити бухгалтерську облікову політику до першого подання бухгалтерської звітності. Облікову політику для цілей оподаткування організація має право змінювати щорічно, якщо вона прийшла до висновку, що доцільніше використовувати інший метод обліку. Найкраще розробити єдину облікову політику і для бухгалтерського, і для податкового обліку.

Висновки. Отже, облікову політику підприємства можна визначити як управління обліком з врахуван-

ням сукупності способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, методики обліку, яка надає можливість використовувати різні варіанти відображення господарських операцій в обліку.

На підставі вищевикладеного можна стверджувати, що облікова політика визначає ідеологію економіки підприємства на тривалий період, сприяє посиленню обліково-аналітичних функцій в управлінні підприємством, дає змогу оперативно реагувати на зміни, що відбуваються у виробничому процесі, ефективно пристосовувати виробничу систему до умов зовнішнього середовища, знизити економічний ризик і досягти успіхів в конкурентній боротьбі.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність. Закон України від 16.07.1999 №996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakonst.rada.gov.ua>.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. №73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=367055&cat_id=293533
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 №2765 – VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakonst.rada.gov.ua>.
4. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / [Перекл. з англ.] – [за ред. С.Ф. Голова]. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 1998. – 736 с.
5. Закон України "Про туризм" Закон від 15.09.1995 № 324/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/324/95>.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/360789/file/standard7.pdf>.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи" затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999р. № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=293533.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Засоби" затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/360790/file/standard8.pdf>.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість" затверджене наказом Міністерства фінансів України від 08.10.1999р. № 237 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=293533.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 "Зобов'язання" затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000р. № 20 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/340524/file.pdf>.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід" затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999р. № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/340529/file.pdf>.
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?&cat_id=293533&stind=11.

13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 “Фінансова звітність за сегментами” затверджене наказом Міністерства фінансів України від 19.05.2005р. № 412 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/340530.pdf>.
14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 “Фінансові витрати” затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2006р. № 415 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/340545.pdf>.
15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 “Інвестиційна нерухомість” затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.07.2007р. № 779 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/340546/file.pdf>.
16. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій: затвердж. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
17. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства затверджених наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 року № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat_id=293537.
18. Богданова Ж.А. Бухгалтерський облік і контроль туристичної діяльності: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 / Ж.А. Богданова; Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир, 2011. – 20 с. – укр.
19. Євдокимов В.В. Облікова політика підприємства як чинник управління величиною фінансових результатів / В.В. Євдокимов [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/2864/1/77.pdf>.
20. Рошко Н.Б. Організація обліку суб’єктів туристичної діяльності / Н.Б. Рошко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/znpen/2012_9\(4\)_39.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/znpen/2012_9(4)_39.pdf).
21. Щирба М. Проблеми документального оформлення облікової політики підприємства та шляхи їх вирішення / М. Щирба [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.econa.at.ua/Vypusk_5/schyrbba.pdfhttp://www.econa.at.ua/Vypusk_5/schyrbba.pdf.
22. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/onethematic/838>.