

Горбатюк М. А., здобувач (Березнівський лісовий коледж)

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ДЕРЕВООБРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

В публікації підлягають розгляду питання щодо вивчення сутності облікової політики та її місця у сукупному управлінському процесі. Проаналізовано фактори формування облікової політики та визначено вплив галузевих особливостей.

Ключові слова: облікова політика, галузеві особливості.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Ефективність управління операційною діяльністю деревообробних підприємств багато в чому залежить від вирішення широкого кола обліково-аналітичних завдань. Якість облікової інформації дає можливість приймати обґрунтовані управлінські рішення. Створення цілісної системи обліку неможливе без застосування такого специфічного елемента як облікова політика.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Аналіз нормативних документів та сучасних економічних видань показав, що питанням формування облікової політики приділяють увагу багато вітчизняних та зарубіжних науковців, таких як: Т.В. Барановська, Ф.Ф. Бутинець, П.І. Житній, Г.П. Журавель, М.В. Кужельний, В.Г. Лінник, Н.М. Мальюга, М.С. Пушкар, П.Я. Хомин, М.Т. Щирба та інші. Слід зазначити, що думки щодо визначення сутності облікової політики згаданих науковців різняться між собою, що й окреслює актуальність теми дослідження.

Метою написання статті є дослідження особливостей формування облікової політики деревообробних підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Впровадження ринкової економіки пов'язано зі зростанням ступеню свободи суб'єктів господарської діяльності та управління. Особливі труднощі під час переходу від адміністративних до ринкових методів управління виникають у процесі формування облікової системи. Як відомо, бухгалтерський облік у нашій країні впродовж багатьох десятиліть був жорстко регламентованою системою. Сьогодні підприємства на основі встановлених державою загальних правил бухгалтерського обліку можуть самостійно вибирати методи та процедури ведення обліку. Їх вибір закріплюється відповідною обліковою

політикою. Таким чином, важливою складовою обліково-економічної роботи підприємства є вибір та обґрунтування облікової політики, яка забезпечить ефективне функціонування всієї системи бухгалтерського обліку.

У фаховій літературі виокремлюють два підходи до визначення облікової політики. Перший підхід трактує визначення облікової політики як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємствами для складання та подання фінансової звітності. Другий – визначає облікову політику в широкому розумінні як управління обліком та у вузькому як сукупність способів ведення обліку.

Певний внесок у розробку наукових досліджень щодо облікової політики зробив проф. М.С. Пушкар, який у широкому спектрі розглядає питання облікової політики. Він сформував її концепцію, як процес регламентації облікового циклу, оцінки активів і пасивів підприємства, збору і обробки даних про фінансово-господарську діяльність, підготовку інформації про підприємство, корисної для прийняття управлінських рішень в межах фінансового обліку. Науковець зазначив, що облікова політика повинна формуватись на державному рівні та на рівні суб'єкта господарювання. Щодо останнього, то тут вона складається з підсистем: методика; техніка; організація бухгалтерського обліку, включаючи до неї питання форм обліку, технологію обробки інформації, порядок проведення інвентаризації тощо [1].

Подібну позицію займають М.Т. Білуха [2], Ф.Ф. Бутинець [3,], Б.В. Гринів [4], Т.В. Барановська [5] та інші українські вчені. Вони вважають, що облікова політика – це правила ведення облікового процесу, та одночасно включають до її складу питання організації інших елементів системи бухгалтерського обліку (посадові інструкції) й об'єктів організації облікового процесу (носії інформації, їх рух).

Точка зору іншої групи авторів визначає сутність облікової політики у відповідності із Законом України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” та П(С)БО 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” [6, 7]. На думку О. Кушиної, яка порівнює облікову політику з методологією відображення операцій в обліку, облікова політика – це стратегічне рішення підприємства, тому розбавляти його дрібними тактичними питаннями на зразок того, у яких регістрах вести облік не треба [8, С. 45-50].

В. Мякота зазначає, що принципи і методи, на основі яких формується облікова політика підприємства, встановлено нормами п. 23 П(С)БО 1, де прямо вказано, що підприємство повинно висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису: принципів оцінки статей звітності; методів обліку за окремими статтями звітності. Отже, облікова політика підприємства полягає у виборі принципів, методів та процедур, пов'язаних з оцінкою чи обліком статей звітності [9, С. 6-28].

Зауважимо, що вітчизняний підхід до трактування облікової політики дещо відрізняється від прийнятого в міжнародній практиці. Так, згідно з МСФЗ 1 „Подання фінансових звітів” [10] певні принципи, основи, домовленості, правила та практика визначаються як облікова політика, яка має бути розкрита у примітках до фінансової звітності. На перший погляд основний акцент такого трактування полягає у прив’язці облікової політики до фінансової звітності. Аналогічна вимога є й у вітчизняному законодавстві. Проте у виняткових випадках, коли керівництво доходить висновку, що відповідність вимогам стандартів може вводити в оману користувачів фінансової звітності таким чином, що це суперечитиме меті підготовки фінансової звітності, МСФЗ 1, на відміну від вітчизняного законодавства, дає змогу підприємству відхилитися від вимог стандартів. У таких випадках підставою для визначення облікових методів та процедур повинно бути професійне судження.

Отже, вимоги вітчизняного законодавства є обов’язковими і не передбачають будь-яких відхилень. Вони визначають облікову політику виключно як елемент фінансової звітності.

Найбільш точним та повним, на нашу думку, є наступне визначення облікової політики: це сукупність методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, які обираються підприємством з числа загальноприйнятих чи розробляються самостійно, виходячи з особливостей його діяльності з метою забезпечення захисту прав і інтересів власників.

Отже, облікова політика підприємства – це не просто сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, але й вибір методики обліку, яка надає можливість використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя в обліку. Облікову політику в широкому розумінні можна визначити як управління обліком, а у вузькому – як сукупність способів ведення обліку (вибір підприємством конкретних методик ведення обліку).

Процес формування облікової політики деревообробних підприємств включає вибір принципів, методів, процедур та способів організації ведення бухгалтерського обліку відповідно до особливостей галузі.

Фактори, що впливають на облікову політику деревообробних підприємств, можна умовно поділити на зовнішні, внутрішні, перспективні, поточні, фінансово-економічні.

Аналіз нормативної регламентації організації та ведення бухгалтерського обліку в Україні, наукової літератури з формування наказів з облікової політики, практики господарювання щодо облікової політики дає можливість визначити такі групи елементів побудови облікової політики деревообробних підприємств.

1. Форма ведення бухгалтерського обліку та форми його організації.
2. Способи ведення бухгалтерського обліку, що розробляються підприємством.
3. Елементи облікової політики, які враховують спеціалізацію підприємств. Результатом відпрацювання цих елементів є розроблення робочого плану рахунків, обов'язкової складової наказу з облікової політики.
4. Елементи облікової політики, що виникли в діяльності підприємства у звітному періоді. Ця група елементів має бути оформлена як додаток до наказу про облікову політику.
5. Обов'язкові елементи облікової політики.

Зовнішні фактори	⇒	ціноутворення, ринкова кон'юнктура, система оподаткування (податкові ставки, податкові пільги), вплив інфляційних процесів, наявність сировинної бази, умови транспортування.
Внутрішні фактори	⇒	обсяги виробництва, середньоспискова чисельність працівників, собівартість продукції, умови обліку та повторного використання вторинних відходів, рентабельність, наявність матеріальної бази для ведення облікових робіт, система інформаційного забезпечення, рівень кваліфікації працівників бухгалтерії, ініціативності керівників
Перспективні фактори	⇒	стратегія фінансово-економічного розвитку (мета і завдання економічного розвитку підприємства, очікувані напрямки інвестицій, вихід на нові ринки, захоплення додаткового сегмента ринку)
Поточні фактори	⇒	зниження витрат, безвідходне виробництво, підвищення рентабельності виробництва, підвищення якості облікової інформації, підвищення матеріального стимулювання працівників, зміцнення розрахункової дисципліни
Фінансово-економічні фактори	⇒	обсяги виробництва, витрати, прибуток і рентабельність, фондвідача, обсяги інвестицій, продуктивність праці

Рисунок. Вплив факторів на облікову політику

Щодо форм організації бухгалтерського обліку, то згідно п. 4 ст. 8 Закону України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємс-

тво самостійно обирає форми його організації: введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером.

Аналіз результатів дослідження бухгалтерських служб деревообробних підприємств свідчить про те, що стан організації діяльності облікового апарату не повною мірою відповідає сучасним вимогам і потребує подальшого розвитку та вдосконалення. Недоліками організації роботи облікових служб є неналежне планування облікових робіт відповідно до вимог наукової організації праці, а також те, що немає сучасного науково-методичного забезпечення.

Організацією обліку прийнято вважати систему умов і елементів побудови облікового процесу: первинний облік та документообіг, інвентаризацію, план рахунків бухгалтерського обліку, форми бухгалтерського обліку, форми організації обліково-обчислювальних робіт, обсяг та зміст звітності. Проведені дослідження дозволяють зробити висновок, що формування наказу з організації обліку та облікової політики на деревообробних підприємствах має формальний характер його складання, відсутні науково-методичні розробки, що дають можливість бухгалтерам розробляти його свідомо. З огляду на це, доцільне розроблення як додатка до наказу про облікову політику Положення про бухгалтерську службу. Положення – внутрішній документ, що регламентує діяльність облікового апарату. Він визначає статус облікової служби, її місце як самостійного підрозділу в системі управління та її внутрішню організацію. В ньому визначається роль і місце бухгалтерської служби в організаційній структурі апарату управління, її підлеглість, основні завдання і функції бухгалтерії, її права, обов'язки і відповідальність, внутрішня організаційна структура, показники оцінки роботи і форми стимулювання.

Основою бухгалтерського обліку є чітке та обов'язкове документування усіх господарських операцій. У процесі організації документування і документообігу деревообробні підприємства, керуються вимогами Закону „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність”. Бухгалтерії повинні розробити пакети первинних документів відповідно до завдань обліку за кожною ділянкою (облік матеріальних цінностей, основних засобів, оплати праці, процесів постачання, виробництва, випуску і реалізації продукції, робіт, послуг, облік результатів діяльності тощо). Крім того, необхідно визначити порядок документообігу первинних документів від моменту їхнього створення до моменту передавання до архіву для подальшого зберігання. Для цього розробляється графік документообігу.

Графік документообігу є складовою внутрішніх регламентів з орга-

нізації обліку. Він розробляється працівниками бухгалтерського відділу та додається до наказу про облікову політику. Розроблення цього документа вимагає чіткої постановки облікових задач інформаційного забезпечення управління.

Таким чином, наказ про облікову політику повинен розроблятися відповідно до принципів бухгалтерського обліку: обачності; повного висвітлення; автономності; послідовності; безперервності; нарахування і відповідності доходів і витрат; превалювання сутності над формою; історичної (фактичної) собівартості; єдиного грошового вимірника; періодичності. Варто зазначити, що у наказі необхідно визначити такі процедури: відповідальність за ведення бухгалтерського обліку (ведення бухгалтерського обліку може бути покладене на керівника, на бухгалтерську службу); форма ведення бухгалтерського обліку (журнально-ордерна, меморіально-ордерна, комбінована); робочий план рахунків; технологію обробки облікової інформації; періодичність і порядок проведення інвентаризації, а також затвердження складу постійно діючої інвентаризаційної комісії: документообіг із затвердженням у наказі первинних документів, які використовуються на підприємстві; обов'язки і склад технічної ради по підприємству; порядок організації матеріальної відповідальності на підприємстві; порядок ведення управлінського обліку; відповідальність за оподаткування.

На нашу думку, необхідно розробити комплексну методику формування облікової політики деревообробних підприємств.

Внаслідок вивчення особливостей діяльності деревообробних підприємств, приходимо до висновку, що необхідно формувати облікову політику, використовуючи попроцесний підхід.

Погоджуємося із твердженням Г.М. Давидова, що „попроцесний підхід передбачає формування облікової політики підприємств у розрізі основних процесів, характерних для тієї чи іншої галузі” [11, С. 182]. Таким чином, формування облікової політики у розрізі основних процесів дасть можливість максимально повно врахувати галузеві особливості. У лісопильній промисловості з метою максимально повного врахування галузевих особливостей під час формування облікової політики доцільно виокремити наступні процеси: підготовка сировини; переробка (розпилювання); тепла та механічна обробка. Важливою особливістю витрат із придбання сировини в лісопильному виробництві є те, що якісні характеристики пиловочника та обсяг його надходження зумовлюють як технологічні, так і фінансові результати виробництва.

Отже, витрати, пов'язані з придбанням сировини неоднорідні, а їх складовими є вартість сировини і затрати лісопильного підприємства з її транспортування і доведення до кондицій придатних для переробки.

Оскільки, процес заготівлі пиловочника, необхідність його доопрацювання, а також витрати пов'язані зі збереженням, є галузевою специфікою, тому виникає необхідність її врахування в обліку. Саме тому, для накопичення транспортно-заготівельних витрат у лісопильній промисловості необхідно ввести до робочого плану рахунків відповідний рахунок (наприклад, 200 „Заготівля пиловочника”, де відокремити субрахунки 2001 „Придбання і транспортування” та 2002 „Приймання і збереження”).

Характерною особливістю лісопильного виробництва є те, що у процесі переробки (розпилювання) сировини утворюється відходи (горбилі, рейки, відрізки, тирса), які в подальшому можна використовувати у виробництві іншої продукції. Вартість отриманих виробничих відходів спрямовується на зменшення собівартості. На нашу думку, доцільно проводити оцінку побічної продукції на підставі фактичних затрат на придбання і транспортування цієї продукції.

Проведенні дослідження показали, що в обліковій політиці лісопильних підприємств такий об'єкт, як відходи не відображається. Варто зазначити, що в наказі про облікову політику необхідно окремим розділом виділити відображення операцій з утворення та використання виробничих відходів, що дасть можливість комплексно та ефективно використовувати сировину.

Висновки. Узагальнюючи підходи науковців щодо визначення ролі облікової політики у господарській практиці, приходимо до висновку, що саме облікова політика спрямована на вирішення широкого кола обліково-аналітичних завдань операційної діяльності деревообробних підприємств. Виходячи з цього, можна вважати, що її місце й роль у сукупному управлінському процесі – це організаційна функція, яка інтегрує систему обліку з іншими складовими системами управління.

1. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 422 с. **2.** Білуха М. Т. Територія бухгалтерського обліку : підручник / М. Т. Білуха. – К. : А.С.К., 2000. – 892 с. **3.** Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : ЖІПІ, 2000. **4.** Гринів Б. В. Облікова політика суб'єкта господарювання : Торгівля, комерція, підприємництво / Б. В. Гринів // Збірник наукових праць ЛКА. – Львів : «Укоопспілка» ЛКА, 1998. – С. 168-169. **5.** Барановська Т. В. Облікова політика підприємства в Україні : теорія і практика: автореф. дис. на здо-

буття наук. ступеня канд. екон. наук / Т. В. Барановська. – К., 2005. – 21 с.

6. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996 – XIV. **7.** Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 від 31.03.1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0391-99>. **8.** Кушина О. Про облікову політику підприємства / О. Кушина // Баланс. – № 5 (268)/31.01.2000. – С. 45-50. **9.** Мякота В. Облікова політика підприємства / В. Мякота // Податки і бухгалтерський облік. – Спецвипуск № 2/26.01.2004. – С. 6-28. **10.** Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004 / пер. з англ.; за ред. С. Ф. Голова. – Ч. 1. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – 1304 с. **11.** Облікова політика : навч. посібник. / [В. М. Савченко, О. В. Пальчук, Л. В. Саловська та ін.]; за ред. Г. М. Давидова. – К. : Знання, 2010. – 479 с.

Рецензент: д.е.н., професор Крупка Я. Д. (Тернопільський національний економічний університет)