

УДК 657.221:657.6

ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА

Озеран В.О.
Чік М.Ю.

Висвітлені питання присвячені теоретичному і практичному обґрунтуванню та висвітленню окремих важливих елементів облікової політики щодо витрат з врахуванням вимог чинного законодавства та організаційно-технологічних особливостей діяльності підприємств лісового господарства. Розглянуто основні наукові дослідження провідних вчених щодо значення та ролі облікової політики в організації бухгалтерського обліку. Запропоновано елементи облікової політики щодо формування витрат на підприємствах лісового господарства з врахуванням специфіки їх діяльності.

Ключові слова: облікова політика, елементи облікової політики, наказ про облікову політику, лісове господарство.

ВСТУП

Організація бухгалтерського обліку на підприємствах України залежить від багатьох юридичних та фінансових чинників: організаційно-правової форми та форми власності, виду діяльності, організаційної структури, а також безпосередньо правильно розробленої облікової політики. Слід зазначити, що в сучасних умовах господарювання діяльність підприємств лісового господарства, в першу чергу, залежить від правильної організації бухгалтерського обліку не лише в галузі, а й безпосередньо на самому підприємстві. Порядок ведення бухгалтерського обліку на підприємствах України регламентується як зовнішньо – через комплекс нормативно-правових актів, так і внутрішньо – через розпорядчий документ підприємства, тобто Наказ про облікову політику. Правильна розробка та встановлення облікової політики, перш за все, цікавлять власника, оскільки на її основі складається фінансова звітність підприємства. І це не лише вимоги Закону про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні, а й вимога часу.

Аналіз основних досліджень і публікацій. Проблема формування облікової політики завжди була в полі уваги українських дослідників. Значний вклад у її розв'язання внесли вітчизняні вчені-економісти Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Пушкар М.С., Ширба М.Т. Дослідження показали, що проблемні питання, які пов'язані з формуванням облікової політики на підприємстві все частіше розглядаються вченими у зв'язку з інтеграцією національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності (МСБО, МСФЗ).

Постановка завдань. Метою статті є теоретичне та практичне обґрунтування та висвітлення окремих важливих елементів облікової політики щодо витрат з врахуванням вимог чинного законодавства та організаційно-технологічних особливостей діяльності підприємств лісового господарства.

1 ЗМІСТ ПОНЯТТЯ «ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА»

У практиці господарювання підприємств різних галузей економіки розробкою та складанням наказів займається юридичний відділ чи юрисконсульт, але щодо Наказу про облікову політику, то слід зазначити, що цей документ розробляється виключно головним бухгалтером підприємства, який повинен відповідно до чинних нормативно-правових актів України запропонувати певний комплекс облікових методів і процедур, які є індивідуальними для підприємства, що, на нашу думку, дає можливість скласти Наказ про облікову політику не лише з врахуванням загальнопоширених принципів і норм бухгалтерського обліку, але й специфіки діяльності підприємства.

Дослідження вітчизняної нормативно-правової бази у галузі бухгалтерського обліку показало, що поняття “облікова політика” є ідентичним як у ст. 1 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, так і в П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”: “облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності” [2]. У той же час міжнародні стандарти пропонують дещо інше трактування облікової політики. Так, відповідно до МСБО 1 “Подання фінансових звітів” “облікова політика – це певні принципи, основи, домовленості, правила та практика, прийняті підприємством для складання та подання фінансових звітів”. Вважаємо, що подібність визначення “облікової політики” пояснюється інтеграцією національного законодавства у галузі бухгалтерського обліку з відповідним міжнародним.

Вивчення законодавчо-нормативної бази та економічної літератури дає можливість стверджувати, що облікова політика має забезпечувати:

- повноту відображення в бухгалтерському обліку всіх факторів діяльності підприємств лісового господарства;
- своєчасність відображення фактів господарської діяльності в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності;
- застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства лісового господарства;
- відображення в бухгалтерському обліку фактів господарської діяльності не лише виходячи з їх правової форми, а й з урахуванням їх економічного змісту;
- відображення доходів і витрат у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від надходження чи сплати грошових коштів;
- тотожність даних аналітичного обліку оборотам і залишкам на рахунках синтетичного обліку на останній календарний день кожного місяця;
- раціональне ведення бухгалтерського обліку, виходячи з величини підприємства та умов діяльності.

Слід зазначити, що облікова політика підприємства являє собою розпорядчо-обліковий документ, обов'язковість складання якого, зазначена у ст. 8 п. 5 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", де зазначено: "Підприємство самостійно: визначає облікову політику підприємства..." [2]. Тобто незважаючи на відсутність чіткого порядку складання Наказу про облікову політику, все ж таки він має бути наявним на кожному підприємстві.

Вивчення спеціальної літератури та законодавчо-нормативних документів показало, що застосування облікової політики підприємством – це також дотримання підприємством принципів бухгалтерського обліку, а саме принципу послідовності, що передбачено у ст. 4 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні": "...послідовність – постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності...". Прослідкувати за змістом облікової політики підприємства у деякій мірі можна лише з інформації, наведеної у формі № 5 "Примітки до річної фінансової звітності".

Дослідження облікової політики у розвинених країнах світу, що здійснюють бухгалтерський облік за міжнародними стандартами показало, що існують різні організації та відповідні органи влади, що регулюють порядок формування облікової політики. Так, у США – це Комісія з цінних паперів і біржових операцій та Рада з розробки стандартів бухгалтерського обліку. В Україні організація облікової політики на підприємствах регулюється відповідними міністерствами, але це лише здійснюється на рівні деяких галузей економічної діяльності: для аграрного сектору – Міністерством аграрної політики, для вугільної промисловості – Міністерством вугільної промисловості України тощо. На жаль, для підприємств лісового господарства не існує розробленої Державним комітетом лісового господарства відповідних методичних рекомендацій щодо формування облікової політики, яка повинна застосовуватися на галузевих підприємствах.

Як показує практика діяльності підприємств лісового господарства, у більшості випадків облікова політика не розробляється і відповідно не затверджується. З урахуванням чинної нормативно-правової бази у галузі бухгалтерського обліку важливо зазначити, що наказ про облікову політику доцільно затверджувати з початку року і, відповідно, вносити зміни варто також з початку року для того щоб дотримуватися такого принципу бухгалтерського обліку як послідовність. Тому вважаємо за доцільне дослідити та сформувати основні елементи облікової політики що безпосередньо будуть впливати на методику обліку і контролю витрат.

2 ОСНОВНІ ЕЛЕМЕНТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

Дослідження економічної літератури та нормативно-правової бази показало, що в обліковій політиці повинні відображатися такі питання бухгалтерського обліку (елементи облікової політики) щодо яких існує більше, ніж один варіант їх застосування. Одноваріантні питання щодо організації бухгалтерського обліку на підприємстві, на нашу думку, не є доцільним відображати в обліковій політиці. Важливе значення при розробці облікової політики відіграють інформативні додатки, наприклад, додаток, де відображено робочий план рахунків підприємства, що враховує організаційно-технологічні особливості підприємства.

Під час розробки та затвердження облікової політики необхідно також у Додатку відобразити робочий план рахунків підприємства лісового господарства з відповідними аналітичними та синтетичними рахунками. Наприклад, враховуючи організаційно-технологічні особливості підприємств, вважаємо за доцільне до рахунку 23 "Виробництво" використовувати такі субрахунки:

- 231 "Лісове господарство і мисливство";
- 232 "Лісозаготівля";
- 233 "Виробництво пиломатеріалів";
- 234 "Виробництво інших виробів";
- 235 "Виробництво допоміжних матеріалів";

- 236 “Обслуговуючі виробництва та господарства (виробничі)”;
- 237 “Ремонт основних засобів та інших необоротних активів”;
- 238 “Побічне сільське господарство”;
- 239 “Житлово-комунальне господарство (ЖКГ)”.

Слід зазначити, що важливим елементом облікової політики є інформація щодо відображення в бухгалтерському обліку біологічних активів відповідно до П(С)БО 30 “Біологічні активи” [7]. Перш за все, в обліковій політиці потрібно визначити:

- 1) об’єкт бухгалтерського обліку біологічних активів (окремий вид, група);
- 2) методи амортизації довгострокових біологічних активів, справедливую вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо (прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискорення зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий, передбачений податковим законодавством);
- 3) перелік та склад статей калькуляції витрат, пов’язаних з біологічними перетвореннями біологічних активів;
- 4) база розподілу загальновиробничих витрат на кожен об’єкт витрат рослинництва.

Останні два елементи облікової політики в стандарті не регламентовані, тому визначаються підприємством самостійно.

Враховуючи організаційно-технологічні особливості підприємства розглянемо основні елементи облікової політики, що впливають на побудову обліку витрат на підприємствах лісового господарства.

Враховуючи склад основних елементів витрат вважаємо за доцільне розглянути відображення в обліковій політиці такого елементу витрат як “Амортизація”. Згідно з П(С)БО 7 “Основні засоби” у практиці діяльності підприємств можуть застосовуватися такі методи нарахування амортизації: прямолінійний; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивний; виробничий. Також відповідно до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” передбачено податковий метод нарахування амортизації. Враховуючи специфіку діяльності вважаємо за доцільне передбачити в обліковій політиці підприємств лісового господарства застосування прямолінійного методу нарахування амортизації, хоч в практиці діяльності лісгоспів найбільш поширеним є, саме податковий метод без достатнього обґрунтування.

Відповідно до нормативно-правових актів порядок обліку транспортно-заготівельних витрат передбачає П(С)БО 9 “Запаси” [4], в якому передбачено, що підприємство може застосовувати окремий субрахунок для обліку транспортно-заготівельних витрат у торгівлі. Враховуючи організаційно-технологічні особливості лісового господарства вважаємо за доцільне транспортно-заготівельні витрати обліковувати на окремому субрахунку другого порядку, наприклад 201.2 “Транспортно-заготівельні витрати лісозаготівель” і в кінці місяця розподіляти їх між реалізованою продукцією і залишком продукції на складі, оскільки це дозволить визначити більш реальну собівартість ліспродукції, посилити контроль за витратами та відповідальність працівників, які повинні вибирати найбільш оптимальні шляхи просування ліспродукції до верхнього і нижнього складів, що в кінцевому результаті призведе до зниження її собівартості.

Методи калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) у більшості випадків самостійно обираються підприємством відповідно до П(С)БО 16 “Витрати”. Вивчення Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, що затверджені Державним комітетом промислової політики України у 2007 р. [2] показало, що для підприємств запропоновано такі методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції: простий (однопередільний), позамовний, попередільний, попроцесний та нормативний. Вважаємо за доцільне запропонувати для використання у господарській діяльності підприємства лісового господарства такий метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції як попередільно-нормативний метод, який враховує організаційно-технологічні особливості діяльності підприємств і поєднує два із вищезазначених методів, а саме: попередільний і нормативний, тому що виробництво ліспродукції здійснюється за переділами (стадіями), а також підприємства здійснюючи виготовлення ліспродукції дотримуються принципів групування витрат і здійснюють оперативний поточний контроль за дотриманням норм витрат.

Перелік і склад калькуляційних статей витрат в основному розробляються підприємством самостійно. Але для підприємств лісового господарства такі статті передбачені Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства, де у розділі 4 “Групування витрат за статтями калькуляції” наведено перелік і зміст калькуляційних статей.

Перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат визначається підприємством з врахуванням організаційно-технологічних особливостей діяльності. Затвердженого переліку змінних і постійних загальновиробничих витрат у більшості випадків на підприємствах лісового господарства немає, тому пропонуємо такий поділ витрат, що зображений у табл. 1.

Таблиця 1 Перелік змінних і постійних загальновиробничих витрат

Загальновиробничі витрати	
Змінні:	Постійні:
витрати пов’язані з управлінням виробництвом;	витрати пов’язані з оплатою службових відряджень;

амортизаційні відрахування;	витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконаленням технологій та організацією виробництва;
витрати на обслуговування виробничого процесу;	
знос малоцінних і швидкозношуваних предметів;	витрати на пожежну та сторожову охорону;
платежі з обов'язкового страхування;	
інші витрати	сума сплачених процентів (винагороди) за надані в оперативну та фінансову оренду основні фонди

Бази розподілу загальновиробничих змінних та розподілених постійних загальновиробничих витрат визначаються підприємством самостійно. Підприємству слід вибрати за базу розподілу таку характеристику виробничого процесу, зміна якої найбільшою мірою впливає на зміну величини загальновиробничих витрат. Базами розподілу, при цьому, можуть бути години роботи, основна заробітна плата робітників, прямі витрати, обсяг діяльності. Як показали дослідження, обсяг діяльності, як база розподілу загальновиробничих витрат, є найбільш оптимальною для підприємств лісового господарства.

Важливе значення при розробці облікової політики мають також і додатки, які будуть відображати детально інформацію щодо особливостей обліку на підприємстві. Вивчення діяльності підприємств лісового господарства показало, що у своїй виробничій діяльності для документального відображення руху лісопродукції, а також витрат, що безпосередньо з нею пов'язані підприємства можуть використовувати спеціальні первинні документи за формою ЛГ (лісове господарство), що передбачені Інструкцією з обліку лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки [1]. На нашу думку, обов'язковість застосування первинних документів згідно з галузевою інструкцією також необхідно зазначити в наказі про облікову політику, для того щоб таке документальне оформлення було рекомендоване не лише на рівні галузі, а й на рівні підприємства.

ВИСНОВКИ

Проведені дослідження показують, що важливе значення має формування облікової політики і при автоматизованому способі ведення бухгалтерського обліку. Зокрема при застосуванні підприємствами програми "1С: Підприємство" вибір облікової політики відбувається через застосування констант, які не змінюються або змінюються дуже рідко і відображають окремі елементи облікової політики, наприклад, які класи витрат використовує підприємство: тільки 8, тільки 9, 8 і 9 класи; встановлений перелік статей калькуляції та ін.

Таким чином, розробка та затвердження облікової політики є важливим етапом під час створення будь-якого підприємства, для того щоб правильно організувати бухгалтерський облік не лише на рівні галузі, але й безпосередньо на самому підприємстві. Наявність наказу про облікову політику є одним з факторів щодо підтвердження правильності складання фінансової звітності підприємства.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Інструкція по обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки на підприємствах Державного комітету лісового господарства України.
2. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. N 996-XIV.
3. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України. – К. : Держком. лісов. госп-ва України, 2002. – 118 с.
4. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. – К.:Міністерство промислової політики України, 2007 р. – 150 с.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 // <http://zakon.rada.gov.ua>.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 // <http://zakon.rada.gov.ua>.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 // <http://zakon.rada.gov.ua>.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 // <http://zakon.rada.gov.ua>.

Озеран Володимир Олександрович, к.е.н., проф. кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії
Чік Марія Юрївна, аспірант кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії