

УДК 657+655

І. І. Малярчук

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПОЛІГРАФІЧНИХ ПІДПРИЄМСТВ І ВИДАВНИЦТВ

Розглянуто структуру облікової політики підприємств, досліджено особливості її формування поліграфічними підприємствами й видавництвами. Виявлено недоліки та запропоновано рекомендації щодо вдосконалення документального оформлення облікової політики.

The structure of a registration policy of the enterprises is considered, is investigated features of its formation by the polygraphic enterprises and publishing houses, lacks are revealed and recommendations concerning perfection of documentary registration of a registration policy are offered.

Наприкінці 90-х років минулого століття в Україні вперше було прийнято закон про бухгалтерський облік та фінансову звітність, яким визначалися правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності [1]. За цим документом організація бухгалтерського обліку на підприємстві належить до компетенції його власника (власників) чи уповноваженого органу (посадової особи) згідно із законодавством та засновницькими документами. Для ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно

обирає форми його організації. Крім того, ст. 8 закону надає підприємству право самостійно визначати облікову політику й організовувати ведення бухгалтерського обліку. Відповідно до цього документа облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Таким чином, у структурі облікової політики мають місце три елементи: принципи, методи та процедури обліку.

Принципи обліку виступають фундаментом облікової політики. Це ті правила, за якими вимірюють, оцінюють, реєструють господарські операції, а їх результати відображають у фінансовій звітності. Вони дають можливість користувачам порівнювати показники поточної фінансової звітності підприємства та звітності минулих років для визначення тенденцій у фінансовому стані, результатах діяльності й перспективах розвитку.

Методи обліку – це способи і прийоми, за якими господарські операції відображаються в обліку. За допомогою їх вибирається облікова оцінка та здійснюється облік статей фінансової звітності. Методи оцінки встановлено відповідними П(С)БО, в яких розкрито елементи фінансових звітів (активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати) та критерії визнання статей фінансових звітів і різних баз оцінок. Облікова оцінка є невід'ємною складовою облікової політики підприємства, оскільки забезпечує достовірність звітності. Залежно від вибору методів оцінки активів і зобов'язань облікова політика може впливати на фінансовий результат діяльності підприємства за звітний період. Тому в процесі її формування важливо правильно обрати й обґрунтувати:

- методи амортизації необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів, малоцінних необоротних активів);
- вартісну межу для віднесення матеріальних активів до малоцінних необоротних активів;
- строки використання нематеріальних активів;
- методи оцінки вибуття запасів;
- порядок обліку транспортно-заготівельних витрат;
- порядок переоцінки запасів;
- методи визначення розміру резерву сумнівних боргів;
- формування собівартості продукції (робіт, послуг);
- базу розподілу загальновиробничих витрат і порядок оцінки залишків незавершеного виробництва;
- перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат;
- методи обліку витрат виробництва;
- порядок обліку курсової різниці;
- порядок створення і використання резервного капіталу;
- порог суттєвості облікової інформації.

Особливу увагу слід приділити формуванню облікової політики щодо основних засобів і запасів.

Для об'єктивного розкриття інформації про основні засоби у фінансовій звітності необхідно максимально наблизити балансову вартість основних засобів до їх справедливої вартості. Тому згідно з П(С)БО 7 „Основні засоби” підприємства можуть обрати один або декілька методів нарахування амортизації основних засобів із наступних: прямолінійного; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивного; виробничого. Дозволяється застосування норм і методів нарахування амортизації основних засобів, передбачених податковим законодавством.

Вивчення наказів про облікову політику семи поліграфічних підприємств і видавництв дало змогу виявити, що ВАТ „Видавництво „Поділля”, „Видавництво „Вільна Україна”, „Львівська книжкова фабрика „Атлас”, „Біблос” для нарахування амортизації основних засобів обрали податковий метод (див. таблицю).

ОСНОВНІ МЕТОДИ ОБЛІКУ, ВІДОБРАЖЕНІ В НАКАЗАХ ПРО ОБЛІКОВУ ПОЛІТИКУ ВИДАВНИЦТВ І ПОЛІГРАФІЧНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Складові облікової політики	ВАТ „Поліграфкнига”	ВАТ „Видавництво „Зоря”	ВАТ „Видавництво Поділля”	ВАТ „Видавництво „Вільна Україна”	ВАТ „ЛКФ „Атлас”	ВАТ „Бібльос”	Видавництво „Каменярь”
1	2	3	4	5	6	7	8
Поріг суттєвості	відсутній	0,1 тис. грн.	відсутній	0,2 тис. грн.	відсутній	відсутній	відсутній
Термін корисного використання об'єкта основних засобів	більше 1 року	більше 1 року	більше 1 року	більше 1 року	більше 1 року	більше 1 року	більше 1 року
Методи амортизації основних засобів	прямолінійний	прямолінійний	податковий	податковий	податковий	податковий	виробничий
Методи амортизації інших необоротних матеріальних активів	100% вартості в першому місяці використання об'єкта	100% вартості в першому місяці використання об'єкта	100% вартості в першому місяці використання об'єкта	50% амортизованої вартості в першому місяці використання об'єкта і решти 50% амортизованої вартості в місяці списання з балансу	100% вартості в першому місяці використання об'єкта	100% вартості в першому місяці використання об'єкта	100% вартості в першому місяці використання об'єкта
Критерій належності активу до малоцінних	1000 грн.	1000 грн.	500 грн.	500 грн.	1000 грн.	500 грн.	500 грн.

Продовження таблиці

1	2	3	4	5	6	7	8
Термін корисного використання нематеріальних активів	відсутній	право користування землею – 20 років; програмне забезпечення – 4 роки	відсутній	права користування майном – 10 років; інші нематеріальні активи – 10 років	3 роки	відсутній	відсутній
Методи амортизації нематеріальних активів	відсутні	прямолінійний	зменшення залишкової вартості	прямолінійний	прямолінійний	відсутні	прямолінійний
Одиниця обліку запасів	найменування виду запасів	найменування виду запасів	відсутня	найменування виду запасів	найменування виду запасів	найменування виду запасів	найменування виду запасів
Методи оцінки вибуття запасів	нормативних витрат	ФІФО	середньозваженої собівартості	середньозваженої собівартості	середньозваженої собівартості	згідно з П(С)БО 9	середньозваженої собівартості
Метод обліку транспортно-заготівельних витрат	за середнім відсотком	за середнім відсотком	відсутній	відсутній	за середнім відсотком	відсутній	відсутній
Методи визначення величини резерву сумнівних боргів	відсутні	виходячи з платоспроможності окремих (конкретних) дебіторів	відсутні	не створюється	на підставі класифікації дебіторської заборгованості (із застосуванням коефіцієнта сумнівності)	виходячи з платоспроможності окремих дебіторів	виходячи з платоспроможності окремих дебіторів

Продовження таблиці

1	2	3	4	5	6	7	8
Методи оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг	шляхом вивчення виконаних робіт	шляхом вивчення виконаних робіт	відсутній	відсутній	шляхом вивчення виконаних робіт	відсутній	відсутній
Методи калькулювання виробничої собівартості продукції (послуг)	за калькуляційними статтями	за калькуляційними статтями	відсутні	відсутні	за калькуляційними статтями	за калькуляційними статтями	попередільний нормативний – при виробництві продукції; позамовний – при наданні послуг
База розподілу загально-виробничих витрат	прямі витрати (з перерахунку на один обліково-видавничий аркуш видань)	заробітна плата	заробітна плата	відсутня	відсутня	заробітна плата	відсутня
Нормальна потужність	обсяг виробництва продукції – 7,8 млн. грн.	відсутня	відсутня	відсутня	37000 млн. приведених аркушевідбитків	відсутня	обсяг діяльності, при якому сума прямих витрат на виробництво складає 210000 грн.

Продовження таблиці

1	2	3	4	5	6	7	8
Склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (послуг)	відсутній	матеріальні витрати; витрати на оплату праці основних робітників; витрати на додаткову оплату праці основних робітників; обов'язкові нарахування на оплату праці основних робітників; інші прямі витрати; витрати на утримання устаткування; витрати на утримання приміщень; адміністративні витрати; витрати на збут	відсутній	прямі витрати; загально-виробничі витрати	прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загально-виробничі витрати	відсутній	гонорар з нарахуваннями; сировина й матеріали; зворотні відходи; комплектуючі вироби; надані послуги з набору і поліграф-роботи; основна і додаткова зарплата; відрахування на соціальне страхування; невідшкодовані втрати від браку; змінні та розподілені постійні загально-виробничі витрати

З одного боку, це дещо полегшує роботу бухгалтерії, бо частково зникає розмежування податкового і бухгалтерського обліку основних засобів. Однак слід брати до уваги й те, що застосування норм і методів нарахування амортизації за податковим методом призводить до значних відхилень балансової вартості основних засобів від їх справедливої. Якщо залишкова балансова вартість об'єкта основних засобів більш як на 10% відрізняється від справедливої вартості на дату балансу, виникає необхідність переоцінки об'єкта. Крім того, застосування податкового методу нарахування амортизації основних засобів для цілей бухгалтерського обліку не викликає усунення усіх його відмінностей від податкового, оскільки порядок відображення операцій з вибуття, переоцінки, витрат на ремонт тощо залишається різним.

Важливим моментом є вибір вартісної оцінки малоцінних необоротних активів і методу нарахування їх амортизації. Величина такого критерію у ВАТ „Поліграфкнига”, „Видавництво „Зоря” та „ЛКФ „Атлас” становить 1000 грн., в інших об'єктів дослідження – 500 грн. Оскільки в податковому обліку вартісний критерій приналежності матеріального активу до малоцінних необоротних дорівнює 1000 грн., то це, на наш погляд, є найбільш оптимальна величина.

Згідно з П(С)БО 9 „Запаси” для оцінки запасів при їх відпуску у виробництво чи іншому вибутті підприємство самостійно обирає один з методів: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці продукції; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); собівартості останніх за часом надходження (ЛІФО); нормативних затрат; ціни продажу (у випадку торгівлі). ВАТ „Видавництво „Поділля”, „Видавництво „Вільна Україна”, „ЛКФ „Атлас” та видавництво „Каменяр” при вибутті запасів використовують метод середньозваженої собівартості. ВАТ „Поліграфкнига” застосовує нормативний метод, використання якого у фінансовому обліку та звітності допускається лише в тих випадках, коли результати оцінки запасів приблизно дорівнюють їх собівартості. Недоліком застосування цього методу оцінки є необхідність регулярної перевірки та перегляду норм витрат і цін у нормативній базі з метою наближення нормативних витрат до фактичних.

У податковому обліку оцінка вартості вибуття запасів може здійснюватися одним із двох методів: ФІФО та ідентифікованої вартості відповідної одиниці запасів. Оскільки на деяких підприємствах використання останнього методу практично не можливе через велику кількість найменувань запасів, значні обсяги їх використання та відсутність автоматизації обліку, оптимальним є застосування методу ФІФО – коли запаси відпускаються в тій послідовності, в якій вони надійшли на склад. Цей метод максимально наближає вартість запасів до їх поточної ринкової вартості. Вивчення облікової політики досліджуваних підприємств показало, що метод ФІФО використовується лише у ВАТ „Видавництво „Зоря”.

До процедур бухгалтерського обліку відносять: форму організації бухгалтерського обліку на підприємстві; робочий план рахунків; форму ведення бухгалтерського обліку; порядок застосування первинних документів; організацію документообігу; зберігання документів і облікових реєстрів; організацію матеріальної відповідальності на підприємстві; технологію обробки облікової інформації та інше.

Облікова політика розробляється головним бухгалтером і затверджується наказом керівника. Оскільки законодавчо встановленої форми наказу не визначено, підприємства можуть складати його в загальній формі або з використанням окремих розділів і додатків. Найпоширенішою формою є документ, що складається із загальної частини (преамбули), двох розділів – „Організація бухгалтерського обліку на підприємстві” („Організація роботи бухгалтерської служби”) та „Облікова політика” („Методика бухгалтерського обліку”) – та додатків (робочий план рахунків, правила документообігу, форми внутрішньогосподарського обліку і звітності, перелік первинних документів, які застосовуються на підприємстві, форма ведення бухгалтерського обліку тощо).

Аналіз наказів про облікову політику показав, що найповнішими і найдосконалішими є документи, розроблені ВАТ „Видавництво „Зоря” та всеукраїнським державним багатопрофільним видавництвом „Каменяр”, через те що максимально висвітлюють усі сторони організації бухгалтерського обліку й особливості облікової політики. Однак проведене оцінювання облікових політик досліджуваних об'єктів є відносним. Тому що через відсутність законодавчо визначених вимог до формування й ведення облікової політики більшість суб'єктів господарювання відноситься до оформлення наказів формально і в повній мірі не відображає всі методи та процедури політики підприємства щодо бухгалтерського обліку.

Облікова політика розробляється на тривалий час і може змінюватися лише у визначених законодавством випадках. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 „Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” [2] передбачає можливі причини зміни облікової політики підприємства. Це – зміна статутних вимог; зміна вимог Міністерства фінансів України, що знайшло відображення у внесених поправках до чинних стандартів чи прийнятті нових нормативних документів. Зміни дозволять більш достовірно і повно відображати події чи операції у фінансовій звітності. Не вважається зміною облікової політики встановлення її для подій або операцій, що відрізняються змістом від попередніх подій або операцій, чи які раніше не відбувалися. Якщо внесені до облікової політики підприємства зміни впливають на події та операції минулих періодів, необхідно скоригувати сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року й надати повторну порівняльну інформацію щодо попередніх звітних періодів.

В окремих випадках перегляду підлягає облікова оцінка. За П(С)БО 6 необхідність у перегляді облікової оцінки може виникнути у зв'язку зі зміною обставин, на яких базується попередня оцінка, або з появою додаткової інформації. Слід зазначити, що перегляд облікових оцінок не спричиняє коригування нерозподіленого прибутку минулого періоду, оскільки стосується поточного та майбутнього періодів.

Таким чином, в обліковій політиці підприємства мають відображатися всі принципові питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві, тому до її формування потрібно підходити дуже ретельно, адже від цього залежатиме об'єктивність і точність розкриття інформації про діяльність підприємства у фінансовій звітності.

Щодо документального оформлення облікової політики, то при виданні наказу про облікову політику підприємства слід звернути увагу на наступне:

- наказ про облікову політику повинен затверджуватися окремо від наказу про організацію бухгалтерського обліку (виняток – невеликі підприємства, в яких можливе об'єднання двох наказів у розділі одного внутрішнього документа);

- у наказі про облікову політику не потрібно розкривати положення, чітко регламентовані відповідними П(С)БО; в окремих випадках варто обрати один або декілька методів обліку (оцінок), застосування яких дозволене в різних варіантах;

- для наближення балансової вартості основних засобів до їх справедливої вартості доцільно одночасно застосовувати декілька методів нарахування амортизації для окремих груп чи об'єктів цих активів;

- величину нормальної потужності поліграфічних підприємств треба зазначати в натуральному виразі; грошова оцінка можлива лише в умовах стабільної економіки;

- зменшенню обсягів облікових робіт сприятиме використання однакових методів оцінки вибуття запасів як у бухгалтерському, так і в податковому обліку;

- для встановлення строків корисної експлуатації та ліквідаційної вартості необоротних активів, вибору методів нарахування амортизації корисно створити спеціальну комісію, яка б передбачила різні варіанти надходження та експлуатації об'єктів необоротних активів і обрала найоптимальніший метод (методи) їх обліку.

1. Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” №996 – XIV від 16.07.99 р. //Відомості Верховної Ради України. 1999. №40. 2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 „Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”, затверджене наказом Міністерства фінансів України №137 від 28.05.99 р. // Податки та бухгалтерський облік. Спецвипуск. 2004. №2.