

УДК 657

Момонт Т. В.*к.е.н., старший викладач кафедри
фінансів, обліку та оподаткування**Житомирська філія**ПВНЗ "Київський інститут бізнесу та технологій" ТОВ*

E-mail: momont_tv@ukr.net

СПЕЦИФІКА ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ НА ТУРИСТИЧНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ В УМОВАХ ДИВЕРСИФІКАЦІЇ ЇХ ДІЯЛЬНОСТІ

У статті автором проведено дослідження щодо змістовного наповнення облікової політики туристичних підприємств. Здійснено критичний аналіз досліджень науковців за визначеною проблематикою. Надано визначення таких категорій як об'єкт та предмет облікової політики. Виділено групи елементів облікової політики: умовно сталі та змінні. Уточнено зміст елементів облікової політики туроператора в умовах диверсифікації його діяльності. Проведено дослідження щодо наукових тверджень вітчизняних та зарубіжних учених стосовно структури наказу про облікову політику. Згруповано недоліки в наказах про облікову політику туристичних підприємств, що почали впроваджувати диверсифікацію своєї діяльності. Запропоновано структуру наказу про облікову політику суб'єктів ринку туристичних послуг.

Ключові слова: туристичне підприємство, диверсифікація, облікова політика.

Постановка проблеми. В сучасних умовах розвитку національної економіки України однією з головних передумов ефективного розвитку індустрії туризму є розробка концепції обліку діяльності підприємств туристичної сфери, яка б відповідала національним інтересам держави.

Регулювання бухгалтерського обліку на рівні підприємства здійснюється на основі облікової політики, яка в системі організації бухгалтерського обліку туристичних підприємств посідає вирішальне місце, оскільки саме вона і створює підґрунтя для здійснення облікових процесів.

Аналіз останніх джерел та публікацій за темою дослідження. 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. Нідлза, С.О. Ніколаєвої, В.Ф. Палія, Л.П. Хабарової, Е.С. Хендриксена, Л.З. Шнейдмана.

Однак слід зазначити, що потребуючими глибокого удосконалення у відповідності до норм міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та національного стандарту, залишаються облікові процеси туристичних підприємств. Аналізуючи наукові доробки, змушені констатувати, що ми володіємо недосконалою теоретичною та практичною базою щодо ведення бухгалтерського обліку суб'єктами туристичної індустрії в умовах диверсифікації їх діяльності. Тому, перш за все, слід зосередити увагу на аналізі особливостей організації облікової політики для даних суб'єктів.

Мета дослідження. Метою статті є дослідження специфіки формування облікової політики в умовах диверсифікації діяльності, та обґрунтування можливості її застосування на підприємствах туристичної індустрії.

Виклад основного матеріалу. Дослідження щодо змістовного наповнення облікової політики туристичних підприємств проводилися в працях значної кількості дослідників. Автори визначили особливості формування облікової політики в розрізі її складових як для турагента, так і для туроператора; наведені пропозиції стосувалися також визначення конкретного переліку елементів облікової політики туристичних підприємств. Проте в окремих працях наведені пропозиції носять суто описовий характер, що

викликає сумніви щодо можливостей їх застосування на практиці. Крім того, жоден з науковців не визначав особливостей формування облікової політики за умов здійснення диверсифікації діяльності підприємства. Все це вказує на необхідність критичного аналізу результатів досліджень попередників.

Не обґрунтованою вважаємо пропозицію Шеїкха Нісрат Сабір [1, с. 12] щодо доцільності врахування окремих елементів ісламської моделі фінансового бухгалтерського обліку в обліковій політиці. Крім того, пропозиції автора щодо необхідності розкриття в методичній частині облікової політики особливостей обліку в туроператорів та турагентів, порядку формування їх витрат, методики обліку цих витрат [1, с. 9] є цілком зрозумілими, проте автором не розкриті. Це, в свою чергу, не дозволяє сформувати єдиний підхід до змістовного наповнення облікової політики туристичного підприємства.

Вищенаведені пропозиції мають право на існування, проте існує необхідність їх уточнення щодо здійснення туристичної діяльності в умовах диверсифікації. Як вже зазначалося в попередніх розділах роботи, диверсифікація призводить до зміни вектору управління в частині технології, території та туристичного продукту. Все це вимагає перегляду наказу про облікову політику та внесення відповідних коректив для того, щоб отримати максимальний ефект від реалізації облікової політики в частині забезпечення формування інформації для потреб управління. Адже вміле використання інструментів облікової політики в ході диверсифікації діяльності туристичного підприємства вплине на:

- результативні показники – доходи, отримані від диверсифікаційних видів діяльності/реалізації диверсифікаційних туристичних продуктів;
- розрахункові показники, які визначатимуть ефективність самої диверсифікації.

Крім того, при формуванні облікової політики не слід забувати, що вибір окремих методів обліку визначає і специфіку оподаткування.

Науково-обґрунтований підхід до обґрунтування елементів облікової політики, розробки наказу про облікову політику туристичного підприємства повинен опиратися на чіткий понятійний апарат.

Під об'єктом організації облікової політики розуміють будь-яку норму або позицію підприємства з організації та ведення бухгалтерського обліку, щодо якої існують альтернативні варіанти.

На рівні туристичного підприємства суб'єктами облікової політики є суб'єкти організації та 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 здійсненні процесу диверсифікації діяльності підприємства до суб'єктів облікової політики слід також віднести і експертну групу, яка займається розробкою Програми диверсифікації туристичного підприємства. Саме члени цієї групи узагальнюють інформаційні запити керівництва на всіх етапах диверсифікації та склад диверсифікаційних заходів, зокрема і в сфері організації обліку (які включають в себе заходи щодо перегляду та доповнення облікової політики).

Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства, затвердженими наказом Міністерства фінансів України № 635 від 27.06.2013 року, визначено загальний перелік елементів облікової політики, які рекомендовано визначати в розпорядчому документі про облікову політику підприємств незалежно від сфери господарювання [2]. Враховуючи специфіку та визначені напрями здійснення диверсифікаційних процесів, розподілимо

наведені елементи за ймовірністю їх коригування під час обрання підприємством диверсифікаційної стратегії розвитку. З цією метою виділимо такі групи елементів облікової політики: умовно сталі та змінні. Назва даних елементів (зазначення, що вони є умовними) обумовлена тим, що однозначно стверджувати, що елементи не будуть змінюватися не можемо (оскільки на цей процес можуть впливати і суб'єктивні фактори, зокрема точка зору керівника чи головного бухгалтера).

1) умовно змінні:

- перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів;
- порядок виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (для державних і комунальних підприємств);
- сегменти діяльності, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках;
- перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;
- перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- складання окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства;

2) умовно сталі:

- 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);
- порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання 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;
- 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.

Наведений поділ обумовлений результатами дослідження теоретичних основ здійснення процесів диверсифікації, зокрема визначення їх спрямованості на продукти, технології та території. Слід зазначити, що вплив диверсифікаційної стратегії на технологію може призвести до зміни більшості елементів з групи «умовно сталі», оскільки спрогнозувати наслідки без конкретних змін та зазначення видів діяльності підприємства практично неможливо.

Дослідивши положення Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства, 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 рекомендацій щодо облікової політики підприємства, вибір здійснюється з врахуванням специфіки його діяльності та обраної системи організації обліку.

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).

Нами уточнено зміст елементів облікової політики туроператора в умовах диверсифікації його діяльності (таблиця 1).

Найбільшого впливу при здійсненні диверсифікації діяльності зазнає саме технологічна складова облікової політики, яка фактично забезпечує подання інформації у належній формі. Саме тому за умови вибору диверсифікованого шляху розвитку туристичному підприємству необхідно переглянути форму ведення обліку, внести відповідні корективи до робочого плану рахунків (в частині організації аналітичного обліку, насамперед, витрат на формування собівартості туристичного продукту), а також розробити такі форми внутрішньої звітності, які б надавали необхідну інформацію для управління діяльністю туристичного підприємства в умовах диверсифікації діяльності.

Таблиця 1

**Елементи облікової політики туроператора
в умовах диверсифікації діяльності**

Складова облікової політики	Елемент облікової політики	Характер змін	Обґрунтування необхідності застосування/зміни в умовах диверсифікації
1	2	3	4
Організаційна	Вибір форми організації обліку	НЗН	Одним з напрямів диверсифікації є розширення території надання послуг, що, в свою чергу, може призвести до необхідності зміни форм організації обліку, зокрема застосування аутсорсингу
Методична	Порядок віднесення витрат, пов'язаних з диверсифікацією діяльності	НЕ	Залежно від прийнятої політики на туристичному підприємстві витрати, пов'язані з диверсифікацією діяльності, можуть включатися до складу адміністративних або загальновиробничих витрат
	Порядок розподілу загальновиробничих витрат між об'єктами обліку витрат	НЗН	Туроператор вибирає, виходячи з мети виявлення найбільш точної собівартості об'єкта обліку витрат, пропорційно: прямим витратам, що віднесені на об'єкт обліку; сумі оплати праці працівників, що прямо відносяться на об'єкт обліку; планової собівартості об'єктів обліку
Технологічна	Вибір форми ведення обліку	НЗН	В умовах диверсифікації на початкових етапах можливе збільшення витрат, тому необхідним є пошук такої форми ведення обліку, яка б забезпечила максимальну ефективність (з позиції задоволення інформаційних потреб) та економічну доцільність
	Робочий план рахунків	НЗН	Диверсифікація діяльності вимагає особливого підходу до аналітичного обліку процесу формування собівартості туристичного продукту з метою забезпечення ефективного управління ним
	Форми внутрішньої звітності	НЗН	Розробка форм внутрішньої звітності відповідно до потреб управління в умовах диверсифікації діяльності

Примітка. *НЕ – новий елемент

**НЗН – нове змістовне наповнення

Джерело: Розроблено автором.

Важливим аспектом удосконалення організації бухгалтерського обліку на туристичних підприємствах є застосування програмних продуктів. Досить велика кількість підприємств користується придбаними програмними продуктами, які дозволяють в автоматизованому режимі сформувати робочий

план рахунків організації. Дані програми дозволяють швидко і правильно сформулювати наказ про затвердження облікової політики, а також деякі додатки до нього:

- робочий план рахунків;
- форми реєстрів бухгалтерського обліку;
- графік документообігу;
- порядок проведення інвентаризації;
- реєстри бухгалтерського обліку;
- порядок визначення доходів та витрат та інші.

В умовах диверсифікації діяльності туристичному підприємству не просто доцільно перейти на комп'ютерну форму ведення обліку, а навіть внести зміни до неї, наприклад, в частині вибору іншого програмного продукту або ж зміни підходу до ведення обліку, наприклад, використання хмарних технологій. Таким чином, навіть за умови розширення територій своєї діяльності (відкриття нових представництв або філій в різних місцях) туристичне підприємство зможе не збільшувати свій штат щодо облікових працівників. Оскільки бухгалтер може отримувати дані з філій, а завдяки застосуванню програмного продукту, побудованого на основі хмарних технологій, оброблювати їх за місцем своєї основної роботи.

З цим елементом технологічної складової облікової політики тісно пов'язана організаційна складова. Адже застосування хмарних технологій може призвести до відмови від використання аутсорсингових послуг з ведення бухгалтерського обліку.

Ще одним елементом технологічної складової облікової політики є розробка робочого плану рахунків. Необхідність його створення пов'язана з необхідністю спрощення облікового процесу, який має на меті забезпечити деталізацію обліку та мінімізувати використання робочого часу на формування звітності.

Процес формування облікової політики туристичної організації в умовах диверсифікації передбачає затвердження робочого плану рахунків, оскільки
© Момонт Т. В.

робочий план рахунків туристичного підприємства є додатком до наказу про облікову політику.

Ще одним не менш важливим елементом технологічної складової облікової політики в умовах диверсифікації є набір форм внутрішньої звітності. Оскільки «...організація обліку на будь-якому підприємстві розпочинається з детального дослідження, вивчення та оцінки характеру і специфіки галузі, а саме господарської діяльності, управління та контролю на підприємстві» [3], то грамотно побудована облікова політика підприємства забезпечить безперешкодне та своєчасне складання звітності для управлінського персоналу, який зацікавлений у високій ефективності розпочатих диверсифікаційних процесів на підприємстві.

Що стосується методичної складової облікової політики, то ще до початку здійснення диверсифікаційних процесів на підприємстві доцільно описати порядок віднесення витрат на диверсифікацію та визначитися з порядком розподілу загальновиробничих витрат між об'єктами обліку витрат, понесених в умовах диверсифікації. Туроператору слід визначити базу розподілу, яка буде найбільш точно відповідати процесам, які відбуваються на підприємстві, зокрема це можуть бути прямі витрати, що віднесені на об'єкт обліку; сума оплати праці працівників, що прямо відносяться на об'єкт обліку; планова собівартість об'єктів обліку.

Документальне оформлення облікової політики підприємства здійснюється у вигляді Положення (наказу) про облікову політику підприємства, який після його затвердження набуває статусу юридичного документу. Положення 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.

В процесі розробки Положення (наказу) про облікову політику, який враховував положення для суб'єктів туристичної індустрії в умовах диверсифікації їх діяльності, вважаємо доцільним проведення дослідження щодо наукових тверджень вітчизняних та зарубіжних учених стосовно структури зазначеного документу.

В праці Ф.Ф. Бутинця [4] автор притримується думки, що структура розпорядчого документа про облікову політику має складатися з трьох розділів: організаційного (стосується порядку організації роботи облікового апарату), методичного (має на меті вибір способів та прийомів, що дозволяють правильно застосовувати в практичній діяльності такі елементи методу бухгалтерського обліку як документування, рахунки, подвійний запис, бухгалтерський баланс і звітність, інвентаризація, оцінка майна та зобов'язань, калькулювання) та технологічного (розкриває організаційно-технічні аспекти вибору форми обліку та полягає у визначенні методу обробки облікових даних, видів облікових реєстрів, алгоритму заповнення облікових реєстрів та, на їх основі, заповнення звітних форм. Така структура, на нашу думку, є найбільш розповсюдженою на практиці, а тому цілком має право на існування. Проте ми вважаємо, що її можна доповнити рядом положень, враховуючи специфіку умов, в яких здійснюються діяльність туристичного підприємства.

Кулик В.А. в роботі [5] зазначає, що облікова політика підприємства повинна регламентувати методику ведення бухгалтерського обліку, а організація облікового процесу та праці облікового апарату визначається в процесі організації обліку. До того ж зазначено, що облікова політика є частиною організації обліку і тому не повинна містити технологічної та організаційної складової. Облікова політика, на думку науковця, повинна містити наступні розділи:

Розділ 1. Елементи облікової політики фінансового обліку та звітності (з виділенням методологічної та методичної складових).

Розділ 2. Елементи облікової політики управлінського обліку та звітності (за методичною складовою).

Розділ 3. Елементи облікової політики податкового обліку (за методичною складовою).

З позицією науковця не можемо погодитися повною мірою, адже нормативні документи, зокрема і Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства містять ряд положень, які відносяться саме до технологічної складової.

Пушкар М.С. [6] визначає інші складові облікової політики та включає до її складу:

1. теоретичну складову (розкриває структуру законодавчого підґрунтя, на якому ґрунтується побудова облікової системи підприємства);

2. методологічну складову, яка містить принципи та правила отримання, обробки, фіксації та передачі інформації, правила здійснення оцінки, ведення рахунків, критеріїв розмежування основних засобів та малоцінних швидкозношуваних предметів, порядку нарахування амортизації і зносу; порядку обліку ремонтів; оцінки запасів та готової продукції; списання витрат майбутніх періодів, порядку визначення обсягу реалізації продукції, порядку обліку і розподілу комплексних витрат і включення їх у собівартість, порядку створення статутного капіталу, формування витрат і доходів та інших питань;

3. технологічну складову, яка, в свою чергу, має наступні структурні елементи:

- робочий План рахунків бухгалтерського обліку;
- форми обліку;
- послідовність проходження документів та їх обробка;
- організація внутрішнього контролю;
- організація складання реєстрів обліку та форм звітності;
- проведення інвентаризації майна та зобов'язань;

4. організаційну складову, яка передбачає визначення структури бухгалтерії, централізовану чи децентралізовану систему обробки інформації, розробку інструкцій, внутрішніх стандартів, спосіб ведення обліку, взаємодію

© Момонт Т. В.

бухгалтерії із іншими службами та інші сторони діяльності бухгалтерського апарату [6].

Пархоменко В.М. [7] виділяє теоретичний, методичний та практичний аспекти розробки облікової політики. На думку автора теоретичний аспект включає розкриття загальноприйнятих наукових тверджень, на яких ґрунтується організація обліку на підприємстві; методичний – містить методи та критерії оцінки, що регламентують облік основних засобів та малоцінних необоротних активів, запасів, фінансових інвестицій, розрахунків, забезпечень, доходів та витрат; практичний – включає ведення обліку шляхом реєстрації в первинних документах та їх обробки, відображення господарських операцій згідно діючого Плану рахунків, узагальнення інформації в облікових регістрах обраної форми обліку, організацію внутрішнього контролю та взаємодії бухгалтерії з іншими службами господарюючого суб'єкта.

Досить велика кількість праць присвячена аналітичним дослідженням щодо облікової політики підприємства у бухгалтерському обліку для цілей оподаткування. Науковомісткою для нас є робота [8], оскільки містить аналіз досліджень низки науковців щодо піднятої нами проблеми. У вказаній праці зазначено, що такі автори як Гордієно Л. та Ілляш Л. в структурі наказу про облікову політику визначають шість розділів з наступними назвами:

1. Про облікову політику підприємства (теоретична та методологічна складова).
2. Про організацію бухгалтерського обліку (організаційна та методична складова).
3. Про організацію податкового обліку (організаційна та методична складова).
4. Організаційні питання (організаційна складова).
5. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку (організаційна складова).
6. Контроль за виконання наказу (організаційна складова).

В тій же праці зазначено, що Міняйло В. виділяє лише три розділи, такі як: організація бухгалтерського обліку, основні положення щодо застосування принципів, оцінки статей та методів обліку відносно окремих статей звітності та прикінцеві положення.

Войнаренко М.П. та Аксьонова Т.М. [9] вважають, що більшість вчених відзначають необхідність для кожного підприємства виділяти три складові в структурі наказу про облікову політику, а саме методологічну, що містить положення, які регулюють методологію ведення обліку; методичну, що складається з методів ведення обліку, які описують порядок відображення фінансово-господарських операцій; організаційну, що має описовий характер організації системи обліку на підприємстві.

Аналіз наказів про облікову політику туристичних підприємств, що почали впроваджувати диверсифікацію своєї діяльності, виявив ряд недоліків, які можна згрупувати таким чином:

1) група недоліків, виникнення яких зумовлено неправильним загальним підходом до розробки наказу про облікову політику:

– відсутність основних відомостей про підприємство, структуризації 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 посилань на робочий План рахунків, первинні документи, облікові реєстри, графіки (схеми) документообігу, розроблені підприємством самостійно, виходячи зі специфіки його діяльності;

– наказ про облікову політику сформований і затверджений в перших числах звітного року, в якому вона повинна вже діяти, що суперечить вимогам законодавчих актів, нормативних документів;

2) група недоліків, які визначаються на стадії диверсифікації:

– відсутність внесення доповнень до наказу про облікову політику у зв'язку з прийняттям Програми диверсифікації;

– відсутність об'єктів і елементів облікової політики, які слід передбачати у зв'язку з прийняттям диверсифікаційної стратегії розвитку, за винятком лише тих варіантів, які передбачені нормативними документами.

Керівництво туристичних підприємств не приділяє належної уваги формуванню облікової політики або ж підходить до даного інструменту управління досить формально, що негативно впливає на процес ведення бухгалтерського обліку і функціонування підприємств в умовах диверсифікації його діяльності.

Потрібно відзначити, що законодавством не визначено кількість розпорядчих документів (один чи два), на основі яких формується облікова політика і організовується бухгалтерський облік на підприємстві. Тому, на великих туристичних підприємствах можуть видаватися два окремих накази, один з яких встановлює принципи формування облікової політики, а інший – порядок організації бухгалтерського обліку. Такий підхід, на нашу думку, найкраще всього і відповідає вимогам процесу диверсифікації.

Отримавши теоретичне підґрунтя для розробки Положення (наказу) про облікову політику для суб'єктів господарювання туристичної індустрії та уточнивши зміст елементів облікової політики в умовах диверсифікації, нами розроблено даний документ, в якому виділено наступні розділи:

1. Загальні положення.
2. Організаційні положення.
3. Методичні положення.
4. Технологічні положення.

Перегляд Положення (наказу) про облікову політику підприємства на практиці є досить трудомісткою справою і вимагає від учасників цього процесу неабияких здібностей, комплексних знань всього процесу диверсифікації. Усе це потребує ґрунтового аналізу подій і фактів, вміння бачити перспективу, неординарно мислити.

Висновки та перспективи подальших досліджень. На підставі вищевикладеного можна стверджувати, що облікова політика визначає ідеологію економіки підприємства на тривалий період, сприяє посиленню обліково-аналітичних функцій в управлінні туристичним підприємством в умовах диверсифікації його діяльності, дає змогу оперативно реагувати на зміни, що відбуваються у зв'язку з диверсифікацією, ефективно знизити ризики диверсифікації і досягти успіхів в конкурентній боротьбі.

Список використаних джерел

1. Шейкха Нісрат Сабір. Організаційно-методичні засади ведення бухгалтерського фінансового обліку туристичної діяльності [Текст]: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Шейкха Нісрат Сабір; Одес. нац. екон. ун-т. – О., 2013. – 18 с.
2. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nau.kiev.ua>.
3. Саух І.В. Документальне забезпечення розрахунків з оплати праці [Текст] / І.В. Саух // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. – Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Випуск 1 (19) / [Відпов. редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець]. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – С. 311-319.
4. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: навч. посібник / Ф.Ф. Бутинець // 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 592 с.
5. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку [Текст]: монографія / В.А. Кулик. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. – 373 с.
6. Пушкар М.С. Облікова політика і звітність: навч. посібник / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003. – 141 с.
7. Пархоменко В.М. Реформування бухгалтерського обліку в Україні: Плани рахунків: загальний та спрощений. Регістри бухгалтерського обліку

[Текст] / В.М. Пархоменко, П.П. Баранцев. – Луганськ: «Футура» ДСД «Лугань», 2001. – 464 с.

8. Смірнова О.М. Облікова політика підприємства у бухгалтерському обліку та для цілей оподаткування: науково-аналітична доповідь / О.М. Смірнова, В.В. Гурочкіна, М.В. Стадник. – Ірпінь: НДІ фінансового права, 2014. – 60 с.

9. Войнаренко М.П. Проблеми формування облікової політики підприємства [Текст] / М.П. Войнаренко, Т.М. Аксьонова // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – №4. – С. 96-99.

REFERENCES

1. Sheykkha Nissrat Sabir. Orhanizatsiyno-metodychni zasady vedennya bukhhalters'koho finansovoho obliku turystychnoyi diyal'nosti [Tekst]: avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk: 08.00.09 / Sheykkha Nissrat Sabir; Odes. nats. ekon. un-t. – O., 2013. – 18 s.

2. Methodychni rekomendatsiyi shchodo oblikovoyi polityky pidpryyemstva: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny vid 27 chervnya 2013 r. № 635 [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: [http:// www.nau.kiev.ua](http://www.nau.kiev.ua).

3. Saukh I.V. Dokumental'ne zabezpechennya rozrakhunkiv z oplaty pratsi [Tekst] / I.V. Saukh // Problemy teorii ta metodolohiyi bukhhalters'koho obliku, kontrolyu i analizu. Mizhnarodnyy zbirnyk naukovykh prats'. – Seriya: Bukhhalters'kyu oblik, kontrol' i analiz. – Vypusk 1 (19) / [Vidpov. redaktor d.e.n., prof. F.F. Butynets']. – Zhytomyr: ZHDTU, 2011. – S. 311-319.

4. Butynets' F.F. Orhanizatsiya bukhhalters'koho obliku: navch. posibnyk / F.F. Butynets' // 3-ye vyd., dop. i pererob. – Zhytomyr: PP «Ruta», 2002. – 592 s.

5. Kulyk V.A. Oblikova polityka pidpryyemstva: nabuty dosvid ta perspektyvy rozvytku [Tekst]: monohrafiya / V.A. Kulyk. – Poltava: RVV PUET, 2014. – 373 s.

6. Pushkar M.S. Oblikova polityka i zvitnist': navch. posibnyk / M.S. Pushkar. – Ternopil': Kart-blansh, 2003. – 141 s.

7. Parkhomenko V.M. Reformuvannya bukhhalters'koho obliku v Ukrayini: Planu rakhunkiv: zahal'nyu ta sproshchenyu. Rehistry bukhhalters'koho obliku [Tekst] / V.M. Parkhomenko, P.P. Barantsev. – Luhans'k: «Futura» DSD «Luhan'», 2001. – 464 s.

8. Smirnova O.M. Oblikova polityka pidpryyemstva u bukhhalters'komu obliku ta dlya tsiley opodatkuvannya: naukovo-analitychna dopovid' / O.M. Smirnova, V.V. Hurochkina, M.V. Stadnyk. – Irpin': NDI finansovoho prava, 2014. – 60 s.

9. Voynarenko M.P. Problemy formuvannya oblikovoyi polityky pidpryyemstva [Tekst] / M.P. Voynarenko, T.M. Aks'onova // Visnyk Khmel'nyts'oho natsional'noho universytetu. – 2009. – №4. – S. 96-99.

МОМОНТ Т. В. СПЕЦИФИКА ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ НА ТУРИСТИЧЕСКИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ В УСЛОВИЯХ ДИВЕРСИФИКАЦИИ ИХ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

В статье автором проведено исследование содержательного наполнения учетной политики туристических предприятий. Осуществлен критический анализ исследований ученых по определенной проблематике. Дано определение таких категорий как объект и предмет учетной политики. Выделены группы элементов учетной политики: условно постоянные и переменные. Уточнено содержание элементов учетной политики туроператора в условиях диверсификации его деятельности. Проведено исследование научных утверждений отечественных и зарубежных ученых относительно структуры приказа об учетной политике. Сгруппированы недостатки в приказах об учетной политике туристических предприятий, которые начали внедрять диверсификацию своей деятельности. Предложена структура приказа об учетной политике субъектов рынка туристических услуг.

Ключевые слова: туристическое предприятие, диверсификация, учетная политика.

MOMONT T. V. SPECIFICATION OF ACCOUNTING POLICY FORMS IN TOURISM ENTERPRISES IN DIVERSIFICATION

In the article, the author conducted research on the content content of the accounting policy of tourism enterprises. Critical analysis of researches of scientists on the defined problem is carried out. The definition of such categories as the object and subject of accounting policy is given. The groups of elements of the accounting policy are distinguished: conditionally stable and variables. The content of the elements of the tour operator's accounting policy in the conditions of diversification of its activity is specified. The research on the scientific statements of domestic and foreign scientists concerning the structure of the order about the accounting policy was conducted. Flaws in the orders of the accounting policy of tourist enterprises that began to introduce diversification of their activities are grouped. The structure of the order about the accounting policy of the subjects of the market of tourist services is offered.

Key words: tourist enterprise, diversification, accounting policy.

Стаття надійшла до редакції 19.06.2017 р.

Авторська довідка

	Українською мовою	Англійською мовою
ПІБ/ Last name, first name	Момонт Тетяна Василівна	Momont Tetiana
Науковий ступінь/ Scientific degree	к.е.н.	Phd
Вчене звання/ Scientific rank	-	-
Посада/ Position	ст. викладач кафедри фінансів, обліку та оподаткування	Senior lecturer of department of finance, accounting and taxation
Установа/ Establishment	Житомирська філія Київського інституту бізнесу та технологій	Zhytomir branch of Kyiv institute of business and technology