

Міністерство освіти і науки України
Миколаївський національний аграрний університет

Кваліфікаційна робота
на правах рукопису

Козир Маргарита Анатоліївна

УДК 657.471

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

**ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА У СИСТЕМІ ОБЛІКОВО-КОНТРОЛЬНОГО
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО
ПІДПРИЄМСТВА**

Спеціальність 071 – облік і оподаткування
Галузь знань 07 – управління та адміністрування

Подається на здобуття освітнього ступеня «Магістр»

Кваліфікаційна робота містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело.

Науковий керівник: Сирцева С.В., канд. екон. наук, доцент
Завідувач кафедри: Дубініна М.В., д-р екон. наук, професор

Миколаїв - 2022

АНОТАЦІЯ

Козир М.А. Облікова політика у системі обліково-контрольного забезпечення діяльності сільськогосподарського підприємства. — Кваліфікаційна робота на правах рукопису.

Кваліфікаційна робота на здобуття освітнього ступеню «Магістр» за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» у галузі знань 07 – Управління та адміністрування. — Миколаївський національний аграрний університет, Миколаїв, 2022.

Кваліфікаційну роботу присвячено теоретико-методичному обґрунтуванню та розробці практичних рекомендацій щодо формування і розкриття організаційно-технічних та методичних положень облікової політики з метою формування релевантного обліково-контрольного забезпечення керування діяльністю сільськогосподарського підприємства.

У роботі обґрунтовано теоретичні положення щодо змісту облікової політики, які включають: визначення її місця і ролі у системі обліково-контрольного забезпечення діяльності сільськогосподарського підприємства як основи для систематизації та інтеграції обліково-контрольних процесів, що дозволяє за умови практичної реалізації, виключення помилок, урахування специфіки їх діяльності підвищити релевантність отриманої інформації з метою забезпечення ефективності діяльності.

Проаналізовано сучасну практику формування облікової політики сільськогосподарських підприємств. Визначено вплив елементів облікової політики на показники фінансової звітності сільськогосподарського підприємства.

Надано рекомендації щодо формування облікової політики сільськогосподарського підприємства, які враховують його галузеві особливості та специфіку інформаційного забезпечення, а також надано рекомендації щодо удосконалення структури такої облікової політики у розрізі організаційного, технічного та методичного аспектів, характерних для цілей фінансового та управлінського обліку. Запропоновано напрями

удосконалення методики проведення внутрішнього контролю елементів облікової політики сільськогосподарського підприємства.

Обґрунтовано доцільність розвитку практики застосування професійного судження бухгалтера у процесі розробки облікової політики сільськогосподарського підприємства. Запропоновано підходи щодо вибору варіантів побудови облікової політики сільськогосподарського підприємства на основі трьох типів застосування професійного бухгалтерського судження.

Ключові слова: облікова політика, обліково-контрольне забезпечення, сільськогосподарське підприємство, професійне судження, інформаційні потреби, об'єкти обліку.

Список наукових публікацій здобувача вищої освіти.

1. Сирцева С.В., Козир М.А. Особливості формування та затвердження облікової політики підприємства. Матеріали Всеукраїнської наукової конференції молодих учених і науково-педагогічних працівників (м. Умань, 20 травня 2021 р.). – Умань : УНУС, 2021. С.42-45.

2. Козир М.А. Облікова політика – основа побудови бухгалтерського обліку на підприємстві. Перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аудиту, оподаткування та фінансів в умовах цифрової трансформації економіки: матеріали Всеукраїнської науково-практичної Інтернет-конференції, (м. Миколаїв 20 травня 2021 р.). – Миколаїв : МНАУ, 2021. С.18-19.

3. Козир М.А. Вплив інформаційних потреб користувачів на формування облікової політики. Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю в умовах глобалізації економіки: Матеріали XIII Міжнародної науково-практичної конференції молодих учених, аспірантів, здобувачів і студентів (м. Луцьк, 3 грудня 2021 р.). – Луцьк : ЛНТУ, 2021. С.199-201.

ANNOTATION

Kozyr M. Accounting policy in the system of accounting and control of agricultural enterprises . - Qualification work on the rights of the manuscript.

Qualification work for the degree of "Master" in specialty 071 "Accounting and Taxation" in the field of knowledge 07 - Management and Administration. - Mykolayiv National Agrarian University, Mykolayiv, 2022.

Qualification work is devoted to theoretical and methodological justification and development of practical recommendations for the formation and disclosure of

organizational, technical and methodological provisions of accounting policy in order to form a relevant accounting and control support for the management of agricultural enterprises.

The paper substantiates the theoretical provisions on the content of accounting policy, which include: determining its place and role in the system of accounting and control of agricultural enterprises as a basis for systematization and integration of accounting and control processes, which allows for practical implementation their activities to increase the relevance of the information received in order to ensure the effectiveness of activities.

The modern practice of formation of accounting policy of agricultural enterprises is analyzed. The influence of accounting policy elements on the indicators of financial reporting of an agricultural enterprise is determined.

Recommendations for the formation of accounting policies of agricultural enterprises, which take into account its sectoral characteristics and specifics of information support, as well as recommendations for improving the structure of such accounting policies in terms of organizational, technical and methodological aspects of financial and management accounting. The directions of improvement of a technique of carrying out of internal control of elements of accounting policy of the agricultural enterprise are offered.

The expediency of developing the practice of applying the professional judgment of an accountant in the process of developing the accounting policy of an agricultural enterprise is substantiated. Approaches to the choice of options for building the accounting policy of an agricultural enterprise based on three types of application of professional accounting judgment are proposed.

Keywords: accounting policy, accounting and control support, agricultural enterprise, professional judgment, information needs, objects of accounting.

List of scientific publications of the applicant.

1. Syrtseva, S.V. & Kozyr, M.A. (2021). Features of formation and approval of the accounting policy of the enterprise. Materialy Vseukrajinsjkoji naukovoji konferenciji molodykh uchenykh i naukovo-pedagoghichnykh pracivnykiv. [Proceedings of the All-Ukrainian scientific conference of young scientists and

scientific and pedagogical workers]. Uman: Uman National University of Horticulture, 42-45[in Ukrainian].

2. Kozyr, M.A. (2021). Accounting policy - the basis for building accounting in the enterprise. Materialy Vseukrajinsjkoji naukovo-praktyčnoji Internet-konferenciji [Materials of the All-Ukrainian scientific-practical Internet conference], Vseukrajinsjka naukovo-praktyčna Internet-konferencija [All-Ukrainian scientific-practical Internet conference]. Mykolaiv: Mykolaiv National Agrarian University, 18-19 [in Ukrainian].

3. Kozyr, M.A. (2021). The influence of information needs of users on the formation of accounting policies. Materialy XIII Mizhnarodnoji naukovo-praktyčnoji konferenciji molodykh uchenykh, aspirantiv, zdobuvachiv i studentiv [Proceedings of the XIII International Scientific and Practical Conference of Young Scientists, Postgraduate Students, Applicants and Students], Mizhnarodna naukovo-praktyčna konferencija molodykh uchenykh, aspirantiv, zdobuvachiv i studentiv [International scientific-practical conference of young scientists, graduate students, applicants and students]. Lutsk: Lutsk National Technical University, 199-201 [in Ukrainian].

ЗМІСТ

АНОТАЦІЯ.....	2
ВСТУП.....	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА.....	11
1.1. Облікова політика сільськогосподарського підприємства: значення, особливості формування та розкриття.....	11
1.2. Вплив інформаційних потреб на формування облікової політики..	21
1.3. Місце облікової політики у системі обліково-контрольного забезпечення діяльності сільськогосподарського підприємства.....	27
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ПРАКТИКИ ФОРМУВАННЯ ТА РОЗКРИТТЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ.....	35
2.1. Практика формування та розкриття облікової політики у сільськогосподарських підприємствах.....	35
2.2. Внутрішній контроль облікової політики як складової інформаційного забезпечення облікової системи у сільськогосподарських підприємствах.....	47
2.3. Аналіз впливу елементів облікової політики на показники фінансової звітності	56
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ЩОДО ФОРМУВАННЯ, РОЗКРИТТЯ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЕЛЕМЕНТІВ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА.....	65
3.1. Напрями удосконалення щодо формування та розкриття облікової політики сільськогосподарського підприємства.....	65
3.2. Удосконалення методики проведення внутрішнього контролю елементів облікової політики.....	73
3.3. Розвиток практики застосування професійного судження бухгалтера у процесі розробки та розкриття облікової політики.....	78
ВИСНОВКИ.....	85
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	88
ДОДАТКИ.....	95

ВСТУП

Актуальність роботи. У сучасних умовах господарювання основним джерелом інформації про діяльність підприємства, його фінансовий стан та результати діяльності виступають облікові дані узагальнені та представлені у фінансовій звітності. Процес формування такої інформації регулюється системою нормативних документів, серед яких важливе місце займають положення облікової політики підприємства.

Проведені дослідження щодо змісту облікової практики сільськогосподарських підприємств показують, що підприємства даної галузі недостатньо уваги приділяють питанню щодо її формування та розкриття, а саме не в повній мірі розкрито організаційно-технічні та методичні аспекти з урахуванням галузевої специфіки їх діяльності. Тому нагальним є вирішення питань щодо формування та розкриття облікової політики як інструменту обліково-контрольної системи сільськогосподарського підприємства, використання якого гарантуватиме ефективність функціонування даної системи, й у подальшому забезпечить привабливість такого підприємства для інвесторів.

Питання ролі та значення облікової політики у системі обліково-контрольного забезпечення діяльності сільськогосподарського підприємства не достатньо висвітлено. Тому виникла необхідність у теоретико-методичному обґрунтуванні та розробці рекомендацій щодо удосконалення організаційно-технічних та методичних положень облікової політики з метою формування релевантного обліково-контрольного забезпечення керування діяльністю сільськогосподарського підприємства.

Значний вклад у розробку теоретичних та методичних положень облікової політики внесли вітчизняні науковці, зокрема: Бутинець Ф.Ф., Васильєва Л.В., Верига Ю.А., Кужельний М.В., Лінник В.Г., Пушкар М.С., Щирба М.Т., Швець В.Г. та інші. Разом з тим, незважаючи на значення результатів досліджень науковців, питання формування та розкриття облікової політики сільськогосподарських підприємств потребують

подальших досліджень. Зокрема, недостатність вирішення теоретичних та методичних проблем формування облікової політики для цілей бухгалтерського та управлінського обліку, невирішеність питань щодо місця облікової політики в обліково-контрольній системі сільськогосподарського підприємства визначили вибір теми та основні напрямки кваліфікаційної роботи.

Метою кваліфікаційної роботи є теоретико-методичне обґрунтування наукових засад та розробка практичних рекомендацій щодо формування та розкриття облікової політики сільськогосподарського підприємства для релевантного обліково-контрольного забезпечення управління діяльністю. Реалізація поставленої мети забезпечується вирішенням таких задач:

- обґрунтувати місце облікової політики у системі обліково-контрольного забезпечення діяльності сільськогосподарського підприємства, визначити особливості її формування та розкриття;
- визначити вплив інформаційних потреб на формування облікової політики сільськогосподарського підприємства;
- проаналізувати сучасну практику формування облікової політики сільськогосподарських підприємств;
- визначити вплив облікової політики на систему внутрішнього контролю сільськогосподарського підприємства;
- проаналізувати вплив елементів облікової політики на показники фінансової звітності сільськогосподарського підприємства;
- розробити рекомендації щодо удосконалення методики формування облікової політики на підприємстві та методики внутрішнього контролю її елементів;
- обґрунтувати доцільність розвитку практики застосування професійного судження бухгалтера у процесі розробки облікової політики сільськогосподарського підприємства.

Об'єктом дослідження є фінансово-господарська та обліково-контрольна діяльність сільськогосподарських підприємств Миколаївської

області.

Предметом дослідження є теоретико-методичні та практичні питання, що визначають зміст, організацію та методіку формування облікової політики у сільськогосподарських підприємствах.

Методи дослідження. Інструментарно-методичним апаратом дослідження були загальнонаукові методи: емпіричні (спостереження, порівняння), емпірично-теоретичні (аналіз, синтез, індукція, дедукція). Для вирішення поставлених завдань як інструментарій застосовувалися методи порівняльного аналізу, анкетування як метод отримання інформації про діяльність сільськогосподарських підприємств.

Інформаційно-нормативною базою дослідження й обґрунтування висновків та пропозицій є діюча законодавчо-нормативна база, праці вітчизняних та зарубіжних науковців у сфері бухгалтерського обліку, контролю, міжнародні стандарти фінансової звітності, Інтернет-ресурси, дані бухгалтерського обліку досліджуваного сільськогосподарського підприємства.

Наукова новизна результатів проведеного дослідження полягає у розробці та обґрунтуванні теоретичних та організаційно-методичних положень облікової політики, спрямованих на підвищення якості обліково-контрольного забезпечення діяльності сільськогосподарських підприємств, що мають важливе значення для розвитку теорії та практики бухгалтерського обліку. Основні результати дослідження, що визначають його наукову новизну, полягають у наступному:

- теоретичні положення щодо змісту облікової політики, які включають: визначення її місця і ролі у системі обліково-контрольного забезпечення діяльності сільськогосподарського підприємства як основи для систематизації та інтеграції обліково-контрольних процесів, що дозволяє за умови практичної реалізації, виключення помилок, урахування специфіки їх діяльності підвищити релевантність отриманої інформації з метою забезпечення ефективності діяльності;

- надано рекомендації щодо формування облікової політики сільськогосподарського підприємства, які враховують його галузеві особливості та специфіку інформаційного забезпечення, а також надано рекомендації щодо удосконалення структури такої облікової політики у розрізі організаційного, технічного та методичного аспектів, характерних для цілей фінансового та управлінського обліку;

- запропоновано напрями удосконалення методики проведення внутрішнього контролю елементів облікової політики сільськогосподарського підприємства;

- дістало подальшого розвитку обґрунтування доцільності практики застосування професійного судження бухгалтера у процесі розробки облікової політики сільськогосподарського підприємства.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці методичних положень облікової політики, що дозволяють забезпечити підвищення ефективності функціонування системи обліку та внутрішнього контролю сільськогосподарського підприємства. Методичні розробки щодо виявлення взаємозв'язку професійного судження бухгалтера з видами облікової політики; щодо уточнення її методологічних положень для цілей внутрішнього контролю; щодо розкриття впливу специфіки організаційної структури та спеціалізації сільськогосподарських підприємств на організаційний, технічний, методологічний аспекти облікової політики.

Запропоновані рекомендації щодо розвитку облікової політики можуть бути використані в обліковій та контрольній діяльності ТОВ «Золотий Колос» м. Миколаїв.

Структура кваліфікаційної роботи. Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Обсяг кваліфікаційної роботи складає 103 сторінки друкованого тексту. Список використаних джерел налічує 63 найменувань. У роботі 5 додатків, 16 таблиць та 14 рисунків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Облікова політика сільськогосподарського підприємства: значення, особливості формування та розкриття

Розвиток ринкових відносин в Україні та їх вплив на розширення міжнародних економічних зав'язків між суб'єктами господарювання стали основою впровадження в організацію облікового процесу облікової політики. Потреба в обліковій політиці виникла в умовах господарської самостійної діяльності підприємств, їх власної ініціативності та оптимального поєднання державного регулювання в напрямі організації та ведення бухгалтерського обліку [1, с.10].

Так, облікова політика є основним стандартом (спеціальним внутрішнім документом), який потребує чіткого та грамотного складання. Вона є складовою загального механізму управління господарською діяльністю підприємства за умови обов'язкового дотримання її вимог.

Формування облікової політики будь-якого підприємства, у тому числі сільськогосподарського, є важливою та відповідальною процедурою, яка впливає на підготовку та подання фінансової звітності.

Процес розробки облікової політики вимагає вибір одного із способів, методів обліку, запропонованих у кожному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку, їх обґрунтування з урахуванням умов діяльності підприємства та прийняття як основи для ведення бухгалтерського обліку та складання і подання фінансової звітності.

Основними законодавчо-нормативними документами, що визначають необхідність розробки та затвердження облікової політики будь-якого підприємства є:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV відповідно до ст.1 «Визначення термінів»: «облікова політика - це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності», а відповідно до ст. 8 «Організація бухгалтерського обліку на підприємстві» зазначено, що підприємство самостійно визначає облікову політику [2].

2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», відповідно до розділу 1 «Загальні положення» п.3 якого, під обліковою політикою слід розуміти сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності [3].

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» визначає причини в обліковій політиці та порядок розкриття та внесення змін до неї [4].

4. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013р. №635 визначають принципи, методи та процедури, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності, щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один їх варіант, а також попередні оцінки, які використовуються підприємством із метою розподілу витрат між відповідними звітними періодами [5].

Облікова політика є важливою складовою Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку (МСБО) 1 «Подання фінансової звітності». Саме цей стандарт розкриває основні вимоги щодо ведення бухгалтерського обліку, дотримуватися яких необхідно у процесі підготовки фінансової звітності: метод нарахування, безперервність діяльності, суттєвість та агрегування, взаємозалік, послідовність у поданні, порівнянність інформації [6].

Порядок формування облікової політики, відображення у звітності її змін та змін оцінки у міжнародній практиці регламентується МСБО 8 «Облікова політика, зміни у бухгалтерських оцінках та помилки», відповідно до якого облікова політика організації представляє собою конкретні принципи, основи, загальноприйняті умови, правила та практичні підходи, що застосовуються організацією під час підготовки та подання фінансової звітності [7].

Таким чином, порядок, методика розробки та формування облікової політики регулюється низкою прийнятих нормативних актів. Проте на думку Романів Р., вони так і не стали тим дієвим інструментом, який сприяв би розумінню бухгалтером цілісної та систематизованої картини стосовно формування вказаного документу. Науковець вважає, що причиною цього є відсутність відповідного бухгалтерського стандарту, прийняття якого повинно закласти методологічну базу розвитку даного елементу системи організації бухгалтерського обліку. Важливу роль при формуванні облікової політики і реалізації в подальшому її положень належить професійному судженню бухгалтера [8, с.44].

Підтримуємо позицію Чебан Ю.Ю., Пташник О.П., що організований належним чином бухгалтерський облік та сформована облікова політика на сільськогосподарських підприємствах є одним з найвідповідальніших етапів створення і забезпечення їх ефективної діяльності, забезпечує формування інформації, яка дозволяє проводити оцінку капіталу, активів, зобов'язань, доходів та витрат з метою складання фінансової звітності, визначення ефективності менеджменту та прибуткового функціонування [9].

Нами досліджено різні підходи щодо визначення терміну «облікова політика», які систематизовані у таблиці 1.1.

Аналіз визначення терміну «облікова політика» дозволяє зробити висновок про те, що представлені визначення можна об'єднати у наступні підходи з метою обґрунтування призначення облікової політики:

- облікова політика як реалізація методу обліку;

- облікова політика як елемент нормативно-правового регулювання;
- облікова політика як інструмент створення необхідного інформаційного забезпечення для ухвалення управлінських рішень;
- облікова політика як фактор, що зумовлює формування окремих показників фінансової звітності та обсягів їх розкриття у ній.

Таблиця 1.1 Підходи до визначення терміну «облікова політика»

Автор, джерело	Визначення
Бутинець Ф.Ф. [10]	Облікова політика – це сукупність способів ведення бухгалтерського обліку, які були визначені підприємством
Васільєва Л.В. [11]	Облікова політика – це своєрідний механізм підготовки та відображення інформації про фінансово-майновий стан підприємства
Верига Ю.А., Кулик В.А., Ночосова Ю.О., Іванюк С.Ю. [12]	Облікова політика підприємства є частиною організації обліку, але вона не передбачає вибору форми організації обліку; системи реєстрів обліку; розробки графіків документообороту, посадових інструкцій, плану проведення інвентаризацій, графіків здачі звітів матеріально відповідальними особами, визначення термінів здачі фінансової, податкової та статистичної звітності підприємства
Дубініна М.В., Боева О.В. [13]	Облікова політика підприємства – це важливий інструмент, який дозволяє оптимально поєднувати державне регулювання і власний вибір підприємства у напрямі організації та ведення бухгалтерського обліку
Кушнір Л.А., Коркушко О.Н., Кушнір В.О. [14]	Облікова політика є важливим засобом досягнення різноманітних цілей підприємства, спрямованих на поліпшення його діяльності. Вона одночасно виступає і способом уніфікації облікових процедур та зниження їх трудомісткості, й інструментом управління витратами, доходами, фінансовими результатами підприємства, і засобом оптимізації податкового навантаження підприємства
Кужельний М.В., Лінник В.Г. [15]	Облікова політика підприємства - це сукупність конкретних методів і способів організації та форм ведення бухгалтерського обліку, прийнятих підприємством на підставі загальних правил та особливостей його роботи
Приходько І.П. [16]	Облікова політика - це не просто сукупність правил ведення обліку, визначених з урахуванням умов господарювання, але й вибір методів ведення обліку, які надають можливість використовувати альтернативи відображення фактів господарського життя
Пушкар М.С., Щирба М.Т. [17]	Облікова політика - це конституція підприємства, яка передбачає права і обов'язки системи обліку з приводу формування інформаційних ресурсів для менеджерів
Сирцева С.В. [18]	Облікова політика підприємства визначає і спрямовує подальшу роботу не тільки бухгалтерії та фінансової служби, але й усього підприємства в цілому, тому є важливим розпорядчим документом
Швець В.Г. [19]	Облікова політика, з одного боку - це сукупність прийомів і методів, за допомогою яких здійснюється керівництво бухгалтерським обліком в особі уповноважених на те законодавчих та виконавчих органів влади, з іншого - сукупність конкретних методів і способів організації та форм бухгалтерського обліку, прийнятих підприємством на підставі загальних правил і особливостей господарської діяльності

Джерело: [10-19]

Що стосується основних завдань та функцій облікової політики, то лише окремі автори приділили увагу даному аспекту.

На думку Лучик Г.М. мета формування облікової політики полягає у виборі найкращих та найефективніших методів і процедур ведення бухгалтерського обліку, що сприятимуть достовірному відображенню фінансового стану і результатів діяльності підприємства, формування достовірної та повної облікової інформації для прийняття ефективних управлінських рішень [20].

Ефективною вважається облікова політика, що закріплена внутрішньою документацією і передбачає сукупність принципів, прийомів та правил ведення обліку, яка відповідає стратегії розвитку підприємства та сприяє отриманню максимального ефекту від функціонування системи обліку у межах чинного законодавства.

У даному аспекті під ефектом слід розуміти досягнення цілей та вирішення певних завдань, поставлених перед обліковою системою підприємства.

Крім традиційних цілей формування облікової політики (оптимізації оподаткування та зниження трудомісткості), можна виділити наступні:

1. Облікова політика, спрямована на раціоналізацію грошових потоків та збільшення інвестиційних можливостей – розробка такої облікової політики потрібна, коли підприємство освоює нові ринки збуту, вишукує додаткові фінансові ресурси. У цих умовах доцільно застосовувати прискорені методи амортизації, оптимізувати податкове навантаження, вивільняти додаткові фінансові ресурси.

2. Облікова політика, спрямована на узгодження з Міжнародними стандартами фінансової звітності – це свідчить, що за допомогою облікової політики можна значно знизити трудомісткість процедури трансформації фінансової звітності підприємства.

3. Облікова політика, спрямована на формування інвестиційної привабливої, тобто облікову політику слід розробляти таким чином, щоб

забезпечити формування найбільш привабливої фінансової звітності з погляду структури капіталу та показників фінансового стану. Такий підхід обумовлений прагненням залучити додаткові джерела фінансування.

Основним завданням облікової політики сільськогосподарського підприємства є формування комплексу інструкцій, положень та методів, які дозволять:

- упорядкувати, уніфікувати та регламентувати основні ділянки обліку;
- сформувати єдину схему документообігу, систему оцінки об'єктів обліку, систему показників фінансової звітності;
- чітко відображати майновий стан підприємства.

При формуванні облікової політики підприємства щодо конкретного напрямку ведення та організації бухгалтерського обліку здійснюється вибір одного способу з декількох, що допускаються законодавством та нормативними актами з бухгалтерського обліку.

Якщо нормативно-правова система регулювання обліку в Україні не встановлює варіанти ведення обліку за конкретним об'єктом, то при формуванні облікової політики підприємство самостійно розробляє відповідний варіант, виходячи з принципів ведення обліку і вимог чинного законодавства та нормативних документів [21, с.51].

Значення облікової політики підприємства проявляється через її функції. Основні функції облікової політики сільськогосподарського підприємства наведено у таблиці 1.2.

Підтримуємо думку Васильєвої Л.М., що облікова політика покликана враховувати багатofакторність, багатокomпонентність та багатоваріантність облікового процесу для досягнення намічених цілей [22 с.43].

Таблиця 1.2 Функції облікової політики сільськогосподарського підприємства

Функція	Зміст
Оптимізаційна	Передбачає вибір та розробку способів обліку, регулювання документообігу з метою забезпечення ефективної діяльності підприємства, підвищення якості групування та подання облікової інформації
Регулююча	Спрямована на забезпечення коректного відображення господарських процесів у бухгалтерському обліку підприємства, зниження трудомісткості облікового процесу
Конкретизуюча	Конкретизує та доповнює нормативно-правове регулювання облікових процесів за допомогою правил та інструкцій, що встановлюються на підприємстві
Інформаційна	Забезпечує інформацією користувачів фінансової звітності під час проведення аналізу її показників

Джерело: сформовано автором

У процесі вивчення думок вітчизняних науковців ми вважаємо, що під час виділення основних аспектів облікової політики доцільно виходити з уже існуючих та практично і науково доведених поглядів. У зв'язку з цим, ми рекомендуємо виділення наступних аспектів облікової політики сільськогосподарського підприємства:

- методичного (які саме способи оцінки майна, зобов'язань, визнання доходів і витрат, нарахування амортизації та ін.);
- технічного (як реалізуються методи в облікових регістрах);
- організаційного (як реалізуються ці аспекти з погляду побудови бухгалтерської служби, її місця у системі управління, взаємодії з іншими службами).

Основні етапи та відповідні принципи формування облікової політики сільськогосподарського підприємства представлені у таблиці 1.3.

Таблиця 1.3 Основні етапи та відповідні принципи формування облікової політики сільськогосподарського підприємства

Етап	Алгоритм дій на відповідному етапі	Принципи, що відповідають даному етапу
Підготовчий	<ul style="list-style-type: none"> - визначення об'єктів обліку, оцінка стану бухгалтерського обліку цих об'єктів; - аналіз діючої законодавчо-нормативної бази, що регулює обраний напрям, розділи та об'єкти обліку; - вивчення факторів, що впливають на діяльність сільськогосподарського підприємства 	<ul style="list-style-type: none"> - наукової обґрунтованості; - системності; - постійності; - безперервної діяльності; - професійної оцінки; - ефективності
Робочий	Вибір відповідних способів, методів, прийомів і процедур бухгалтерського обліку, які може застосовувати підприємство (методи нарахування амортизації основних засобів, нематеріальних активів, методи оцінки запасів, методи обліку витрат на виробництво, методи оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції)	<ul style="list-style-type: none"> - системності; - послідовності; - повноти; - надійності; - чіткості формулювань; - доречності; - раціональності; - аналізу інформації
Заключний	Оформлення обраної облікової політики сільськогосподарського підприємства у вигляді затвердження розпорядчого документа про облікову політику підприємства й способи контролю за її дотриманням	<ul style="list-style-type: none"> - нейтральності; - достовірності; - зрозумілості; - доступності; - значимості; - доречності; - контроль отриманих результатів

Джерело: узагальнено автором за матеріалами [23, 24]

Формування інформації у системі бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств та формування їх облікової політики залежить від багатьох факторів. Ці фактори були ідентифіковані та класифіковані і представлені на рисунку 1.1.

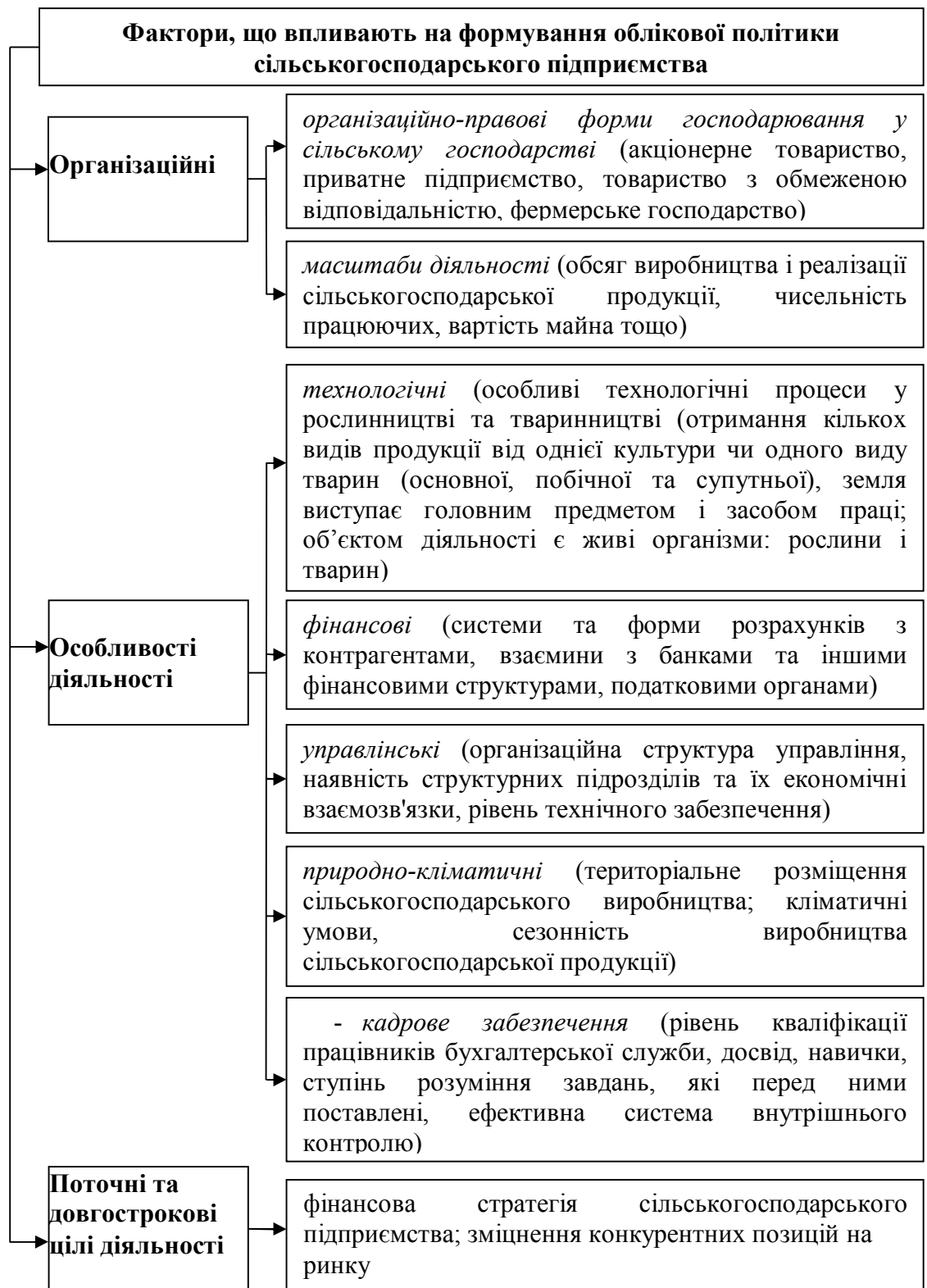


Рисунок 1.1 - Фактори, що впливають на формування облікової політики сільськогосподарського підприємства

Джерело: доповнено ідею [25]

Під час формування облікової політики сільськогосподарського підприємства необхідно враховувати такі елементи та методи:

- щодо обліку земельних угідь - в обліковій політиці необхідно відобразити порядок їх обліку згідно П(С)БО 7 «Основні засоби» [26] (земельні ділянки визнаються активами та відображаються у складі основних засобів, амортизація на них не нараховується);

- щодо обліку біологічних активів та процесів, пов'язаних з їх відтворенням – в обліковій політиці необхідно відобразити порядок їх оцінки та обліку відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» [27] (для поточних біологічних активів) і П(С)БО 9 «Запаси» [28] (для поточних біологічних активів рослинництва, які визнаються і відображаються як незавершене виробництво);

- щодо обліку надзвичайних ситуацій, враховуючи той факт, що сільськогосподарське виробництво є досить ризикованим і залежить від природно-кліматичних умов (у рослинництві - втрати врожаю через сильний вітер, зливу, засуху, у тваринництві - падіж поголів'я внаслідок епідемії хвороби, стихійного лиха) – в обліковій політиці необхідно прописати правила обліку витрат від надзвичайних ситуацій, визначити рахунки обліку таких витрат, крім того, прописати методику та правила обліку страхування від надзвичайних ситуацій;

- щодо процесу виробництва сільськогосподарської продукції – в обліковій політиці необхідно відобразити розмежування витрат за виробничими циклами, що не збігається з календарним роком (витрати минулих років під урожай поточного року, витрати поточного року під урожай майбутніх років й витрати поточного року під урожай цього ж року) та порядок оцінки сільськогосподарської продукції [22, с.44].

Отже, облікова політика сільськогосподарського підприємства – одне з важливих питань організації обліку, представляє собою внутрішній нормативний документ, у якому розкрито способи побудови його облікової системи шляхом вибору запропонованих законодавчо-нормативними

документами альтернатив оцінки та обліку активів, капіталу, зобов'язань, доходів, витрат, господарських процесів, розробленого на основі професійного судження бухгалтера з метою формування достовірної фінансової звітності.

1.2. Вплив інформаційних потреб на формування облікової політики

У сучасних умовах господарювання, підприємства, у тому числі сільськогосподарські, самостійно здійснюють свою економічну та організаційно-управлінську політику, тому у даному контексті особливої уваги вимагають питання організації їх облікової системи. Найважливішим елементом забезпечення достовірної, своєчасної, надійної інформації в облікової системі підприємства є облікова політика [18]. Від рівня облікової політики на підприємстві залежить і рівень організації бухгалтерського обліку, якість і правдивість обліку, забезпечення внутрішніх та зовнішніх користувачів достовірною та своєчасною інформацією [29, с.199].

Облікова політика впливає підсумкові показники діяльності підприємства та галузі в цілому, дозволяє формувати достовірну бухгалтерську (фінансову) та управлінську звітність, є важливим інструментом оптимізації податкового навантаження підприємства. Оскільки будь-яке підприємство функціонує у певному середовищі, то одним із основних завдань облікової політики є забезпечення достовірною обліковою інформацією великої кількості зацікавлених осіб (користувачів інформації – юридичних та фізичних осіб).

Користувачів облікової інформації підприємства, у тому числі, сільськогосподарського, можна розділити на дві групи:

1. Внутрішні користувачі: керівники підприємств, їх структурних підрозділів та відділів (менеджери), власники, працівники підприємства.

2. Зовнішні користувачі: інвестори, кредитори, контрагенти, державні органи (податкові інспекції, органи соціального страхування, пенсійний фонд) аудиторські фірми тощо.

В основному їх цікавить інформація про майновий та фінансовий стан підприємства (табл. 1.4).

Таблиця 1.4 **Інформаційні потреби користувачів
облікової інформації**

Інформація	Зовнішні користувачі	Внутрішні користувачі
Про майно підприємства	+	+
Про ефективність використання ресурсів	-	+
Про рівень дохідності, стабільності фінансового положення	+	+
Про суму та норму прибутку	+	+
Про ліквідність балансу	+	-
Про кредитоспроможність	+	+
Про повноту сплати податкових та інших платежів	+	+
Про якість та якість продукції (робіт, послуг)	+	+
Про розмір грошової винагороди, соціальний пакет, соціальні гарантії	-	+
Про можливість професійного розвитку та зростання	-	+
Про собівартість та рентабельність окремих виробів	-	+
Про результативність роботи центрів відповідальності	-	+

Джерело: сформовано автором з використанням матеріалів [30]

Аналіз показників таблиці 1.4 свідчить, що запити більшості зовнішніх користувачів облікової інформації не відрізняються різноманітністю, і основним «замовником» специфічної, докладної управлінської інформації є внутрішні користувачі та власники підприємства. Традиційний бухгалтерський облік не може надати інформацію для розробки стратегії та тактики внутрішнього управління.

Тому враховуючи вищевикладене, можна визначити місце облікової політики у системі інформаційного забезпечення підприємства для цілей фінансового, податкового та управлінського обліку (рис. 1.2).

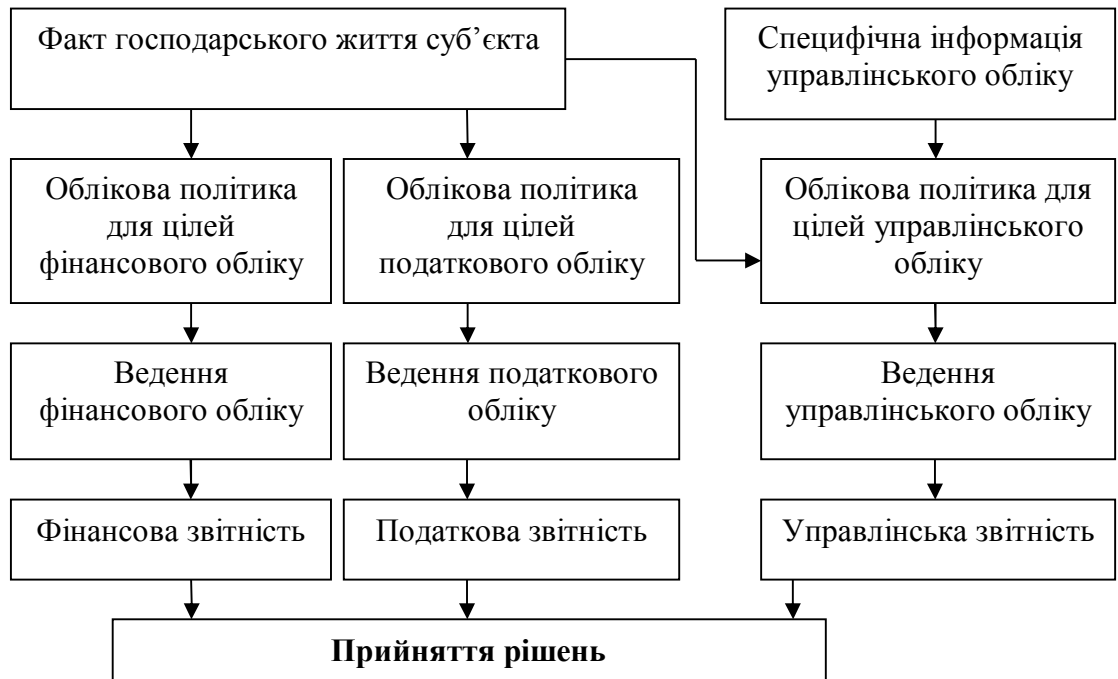


Рисунок 1.2 - Місце облікової політики суб'єкта господарювання у системі інформаційного забезпечення

Джерело: сформовано автором [29]

Формуючи облікову політику сільськогосподарського підприємства, необхідно враховувати економічні інтереси, як користувачів облікової інформації, і самого підприємства. А враховуючи той факт, що у сучасних умовах господарювання система бухгалтерського обліку, яка складається з таких підсистем, як фінансовий, податковий, управлінський та статистичний облік, максимально здатна задовольнити інтереси різних груп користувачів облікової інформації, що в свою чергу визначає облікову політику. На сьогодні вже виділяють облікову політику для цілей фінансового обліку, управлінського обліку та податкового обліку.

Так, облікова політика для цілей управлінського обліку передбачає максимальну кількість альтернатив. Облікова політика для цілей фінансового обліку формується відповідно до норм діючого законодавства у сфері бухгалтерського обліку. Облікова політика для цілей податкового обліку

формується відповідно до податкового законодавства з правом вибору можливих варіантів розрахунку бази оподаткування.

На думку Засадного Б.А. між обліковою політикою та інтересами груп користувачів має існувати пряма залежність. Для забезпечення даної залежності необхідно визначити ієрархію користувачів та їх інтересів, де домінуючі позиції повинні належати власникам та керівництву підприємства [31].

Взаємозв'язок інтересів користувачів облікової інформації підприємства та його облікової політики наведено на рисунку 1.3.



Рисунок 1.3 - Взаємозв'язок інтересів користувачів облікової інформації та облікової політики підприємства

Джерело: [32, с.12]

Важливість і значимість облікової політики сільськогосподарського підприємства для кожної груп користувачів представлена у таблиці 1.4.

**Таблиця 1.4 Важливість і значимість облікової політики
сільськогосподарського підприємства для внутрішніх та зовнішніх
користувачів**

Користувачі облікової інформації	Важливість і значимість облікової політики
Внутрішні	Для керівництва, власників, менеджерів - це зведення внутрішніх правил та інструмент управління фінансовими ресурсами сільськогосподарського підприємства; інструмент захисту та врегулювання питань, що можуть виникнути з боку податкових органів, аудиторських фірм, фінансових установ
	Для бухгалтерської служби, фінансового відділу – цей документ є основою забезпечення достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності; допоміжний інструмент для бізнес-планування
	Для інших відділів та підрозділів – це документ, що містить розмежування відповідальності, повноважень, взаємовідносин між підрозділами, відділами та керівництвом, а також документ, що фіксує порядок документообігу на сільськогосподарському підприємстві
Зовнішні	Для податкових органів, аудиторських фірм та інших контролюючих органів – цей документ є звітом щодо внутрішніх правил, методів, способів та процедур обліку, якими керується підприємство, необхідним під час перевірок з боку цих суб'єктів
	Для кредиторів та інвесторів – це документ, що дозволяє здійснювати порівняльний аналіз та оцінку сільськогосподарських підприємств на основі фінансових показників, формування яких впливає на зміст положень облікової політики підприємства, і в подальшому впливає на рішення кредиторів щодо можливості надання кредитів, а інвесторів щодо можливості інвестування

Джерело: сформовано автором за матеріалами [33]

Кожна з представлених груп користувачів облікової політики сільськогосподарського підприємства оцінює зміст даного документа, враховуючі власні інтереси і застосовує його для прийняття відповідних рішень. Тому формуючи облікову політику необхідно враховувати не тільки принципи її формування, а й вимоги до застосування, складу способів організації та ведення підсистем бухгалтерського обліку, до формування облікової інформації, до змін облікової політики та розкриття інформації про неї у примітках до фінансової звітності.

Дотримання всіх вимог щодо формування облікової політики забезпечить якість облікового процесу на підприємстві. Вимоги до зміни облікової політики мають бути враховані у разі випадків – підстав таких

змін. Результати оцінки складу інформації, яка має бути розкрита у фінансовій звітності мають визначальне значення для організації та здійснення облікового процесу на підприємстві. Це пояснюється тим, що у складі принципів, вимог щодо формування облікової політики наводять вимоги до розкриття інформації про неї у примітках до фінансової звітності.

Особливої уваги заслуговує питання щодо вимог, які пред'являються до інформації, представленої в обліковій політиці підприємства.

Так, бухгалтерський облік на вітчизняних підприємствах ведеться відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, у розробку яких закладено вимоги міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Це в свою чергу, дозволяє сформуванню показників фінансової звітності, забезпечивши зацікавлених користувачів достовірною інформацією, гармонізованою з міжнародними вимогами.

Вважаємо, що у сучасних умовах господарювання, головне завдання формування облікової політики полягає у подоланні інформаційного розриву між бухгалтерською службою (бухгалтером) підприємства та користувачами облікової інформації та фінансової звітності.

Для того, щоб подолати такий інформаційний розрив, то необхідно з боку бухгалтерської служби підприємства (бухгалтера) розробити такий проєкт облікової політики, в основу якого буде покладено ідею прозорості діяльності підприємства. Саме такий зміст облікової політики дозволить задовольнити інформаційні запити груп користувачів.

Кожне підприємство, формуючи облікову політику, має дотримуватись таких вимог, як постійність, відповідність нормам діючого законодавства виходити з особливостей своєї господарської діяльності. Фіксуючи в обліковій політиці методику відображення в облікових інформаційних системах підприємства його фінансово-господарську діяльність, можна ефективніше реалізувати дотримання вимог щодо якості звітної інформації, що забезпечує інформаційну підтримку у виробленні більш якісних управлінських рішень. Облікова політика при цьому виступає як:

- 1) методичне забезпечення з організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві;
- 2) засіб захисту підприємства у досудових та судових позовах із податковими та іншими державними органами та суб'єктами господарювання;
- 3) інструмент оптимізації трудомісткості облікових процесів, і навіть податкової оптимізації.

Однак, такий підхід щодо формування положень облікової політики підприємства, особливо, те, яке займається сільськогосподарською діяльністю, на наш погляд, є неповним. Сьогодні важливим складовими облікової політики також мають бути положення щодо 1) формування системи внутрішнього контролю; 2) управлінню ризиками, що супроводжують діяльність підприємства.

Будь-яка діяльність підприємства, зокрема процес формування інформації, супроводжується ризиками. Побудова системи внутрішнього контролю потребує врахування можливих ризиків (їх виявлення, оцінки та управління ними).

Тому облікову політику слід розглядати не просто як сукупність способів формування інформації, а як інструмент побудови системи внутрішнього контролю та управління ризиками суб'єкта господарювання.

1.3. Місце облікової політики у системі обліково-контрольного забезпечення діяльності сільськогосподарського підприємства

Для вирішення завдань, поставлених перед українською економікою на етапі її розвитку, найважливішою умовою є забезпечення системи управління надійною, достовірною та своєчасною інформацією, яка дає можливість обґрунтувати та прийняти ефективні та реальні управлінські рішення. При цьому слід мати на увазі, що питання прийняття управлінських рішень є

лише запорукою успішного розвитку суб'єкта господарювання. Реалізація прийнятих управлінських рішень передбачає постійний контроль за їх виконанням та своєчасним коригуванням, а також проведення заходів, що дозволяють забезпечити досягнення стратегічних цілей та виконання завдань, поставлених в цілому перед суб'єктом господарювання та перед кожним конкретним його підрозділом на визначений період.

Крім того, на сьогодні також стає недостатньою фрагментарна реалізація елементів систем обліку та контролю господарських операцій, без системної їх взаємозв'язки. У зв'язку з цим, зростає актуальність щодо формування єдиної ефективної обліково-контрольної системи, що забезпечує правильність заповнення первинної та зведеної документації звітності, ефективність розподілу виробничих ресурсів, дотримання фінансової дисципліни, уникнення штрафних санкцій з боку податкових та інших державних органів.

Обліково-аналітичне, інформаційно-звітне та контрольне забезпечення, що формується на підприємстві, відображають різні напрямки діяльності суб'єкта господарювання, а також відносини, що виникають у процесі його функціонування.

На ефективність обліково-контрольного процесу підприємства впливає ряд факторів:

- правильність визначення фінансово-економічних показників діяльності підприємства;
- продуманість встановлення їх нормативів та розрахунок фактичних значень;
- виявлення відхилень фактичних значень від планових;
- визначення причин виникнення таких відхилень;
- розробка заходів щодо коригування відхилень і запобігання їх у майбутньому.

Інформаційну обліково-контрольну систему формують системи обліку та контролю, які об'єднані в єдиний простір аналітичних даних.

Облікова система обліково-контрольної системи є системою фінансового, податкового та управлінського обліку, дані якої формують якісну інформацію, що характеризується достовірністю та аналітичністю, яка є необхідною для задоволення інтересів різних груп користувачів.

Облікова система базується на сукупності облікової інформації, яка представлена первинною, зведеною та звітною інформацією. Так, інформація первинного обліку підприємства є основою для фінансового, управлінського і податкового обліку. Що стосується звітної інформації, то вона, з одного боку, виступає вихідною в обліковій системі, з другого боку – вхідною в аналітичній системі підприємства.

Крім цього, на підприємстві також широко використовується регламентна інформація, до якої, як правило, належить облікова політика, яка формується на підприємстві для цілей фінансового, управлінського та податкового обліку. Вона визначає організацію облікової підсистеми, а також техніку, технологію та методи збору, обробки та оцінки облікової інформації.

Контрольне середовище, процедури механізму реалізації контролю та система обліку даних формують контрольну підсистему.

Основною метою створення контрольної системи на підприємстві є надання допомоги управлінському персоналу щодо ефективної реалізації його функцій. Це досягається шляхом надання працівниками служби контролю, рекомендацій, а також іншої інформації, що отримується у ході проведення перевірок.

Враховуючи основну мету створення та функціонування обліково-контрольної системи можна виділити її основні завдання у сільськогосподарському підприємстві:

- 1) забезпечення безпеки та ефективності використання усіх ресурсів (фінансових, трудових, виробничих, земельних);
- 2) забезпечення своєчасного реагування менеджменту підприємства на зміни зовнішнього і внутрішнього середовища;

3) забезпечення умов щодо ефективного функціонування підприємства, зростання фінансових показників в умовах конкурентного середовища.

З метою прийняття ефективних рішень на всіх рівнях управління підприємством обліково-контрольна система має виконувати наступні функції:

1) інформаційна (облікова) – збір необхідних даних за визначеними правилами і програмами обліково-контрольної системи, їх документальне відображення, обробку та передачу отриманих показників і даних, з метою подальшого використання різними групами користувачів;

2) контрольна - за її допомогою управлінський персонал перевіряє одержані відхилення, визначає їх причини та приймає відповідні управлінські рішення щодо виправлення отриманих відхилень

3) аналітична - суть її полягає у тому, що необхідно здійснювати обробку облікових даних, обробку отриманих відхилень від планових показників і обов'язково здійснювати обґрунтування причинно-наслідкових зв'язків економічних явищ. Основне завдання даної функції - забезпечення підвищення ефективності виробництва, і як наслідок, усунення факторів, що стримують розвиток діяльності підприємства;

4) регулятивна - виражається в безпосередньому впливі обліково-контрольної системи на виробництво, тобто в його регулюванні;

5) стимулююча, суть якої полягає у тому, що добре налагоджені облік і контроль не тільки фіксують ступінь раціональності використання ресурсного забезпечення підприємства, а й спонукають до економного і дбайливого їх використання [34].

Аналіз сучасних досліджень у галузі обліку та контролю дає можливість стверджувати те, що сукупність облікової та контрольної систем, яка забезпечує інформаційними потоками різні рівні управління та об'єкти діяльності суб'єкта господарювання, становить її обліково-контрольне забезпечення [35].

Так, Предко І.Ю. стверджує: «Обліково-контрольне забезпечення як компонент інформаційної бази підприємства дає можливість підвищити ефективність прийняття рішень на стратегічному, тактичному та операційному рівнях управління, забезпечуючи менеджмент підприємства та користувачів фінансової звітності повною, правдивою та неупередженою інформацією про господарську діяльність підприємства» [36, с.151].

У даному аспекті необхідним є визначення позитивної ролі облікової політики у системі обліково-контрольного забезпечення сільськогосподарського підприємства.

Так, на рисунку 1.4 наглядно представлено роль та місце облікової політики у системі обліково-контрольного забезпечення сільськогосподарського підприємства.

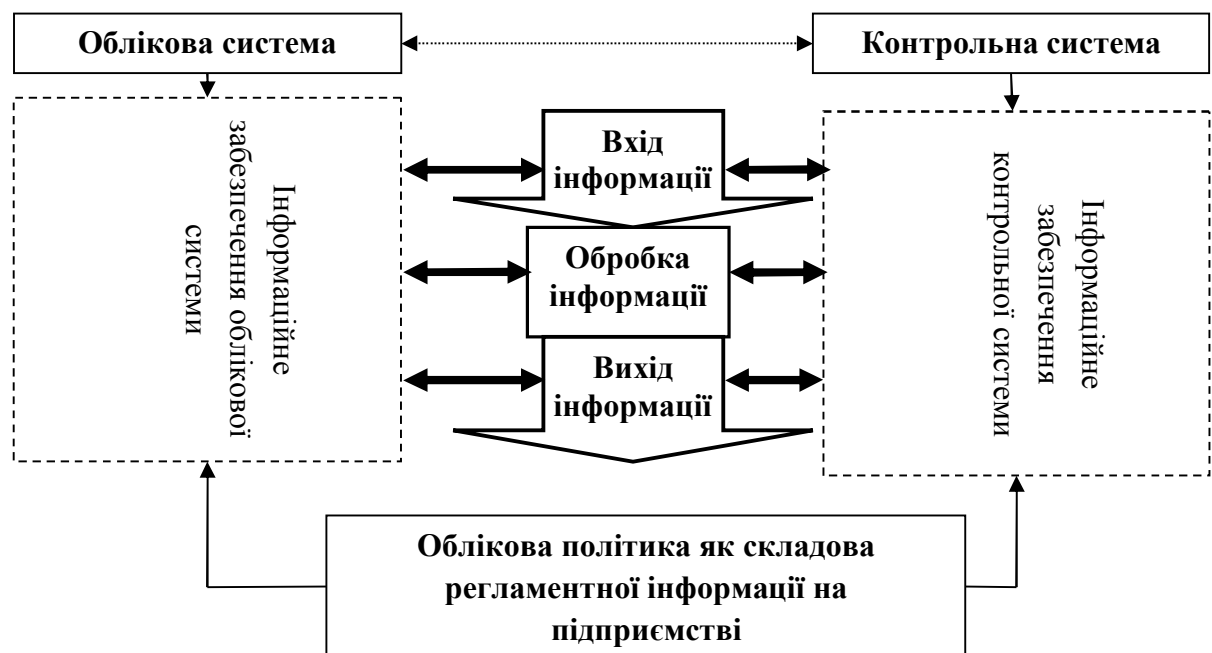


Рисунок 1.4 - Місце облікової політики у системі обліково-контрольного забезпечення діяльності сільськогосподарського підприємства

Джерело: узагальнено автором

Кожна складова інформаційної обліково-контрольної системи включає ряд функціональних елементів, які утворюють один з одним елементарні взаємозв'язки і взаємозалежності.

Потоки інформаційно-аналітичних даних у моделі обліково-контрольного забезпечення підприємства є процесом обміну інформацією,

який дозволяє скоординувати внутрішню та зовнішню сторони його діяльності.

Облікова політика як складова нормативної інформації з одного боку є складовою частиною інформаційного забезпечення облікової та контрольної систем сільськогосподарського підприємства, а з іншого, саме вона впливає на процес формування облікової інформації, починаючи з вхідних даних, процесу їх обробки та одержання необхідної інформації у результаті функціонування вказаних систем.

Облікова політика, що сформована відповідно до діючого законодавства і відображає специфіку функціонування та повністю реалізована в обліково-контрольній практиці сільськогосподарського підприємства, може бути визначальною складовою обліково-контрольного забезпечення його діяльності за умови одночасного виконання таких основних вимог як:

1) її положення повинні повністю відповідати нормам діючого законодавства та рекомендаціям у сфері бухгалтерського обліку, оподаткування та контролю;

2) враховувати специфіку та особливості діяльності сільськогосподарського підприємства;

3) суцільне дотримання та реалізація її положень в обліково-контрольній діяльності сільськогосподарського підприємства.

Таким чином, можна сформувати концептуальну модель інформаційного забезпечення обліково-контрольної системи діяльності сільськогосподарського підприємства та визначити роль та, що негативно та позитивно впливають на її місце у даній системі.

Запропонована автором концептуальна модель інформаційного забезпечення обліково-контрольної системи діяльності сільськогосподарського підприємства та місце облікової політики у даній системі представлена на рисунку 1.5.

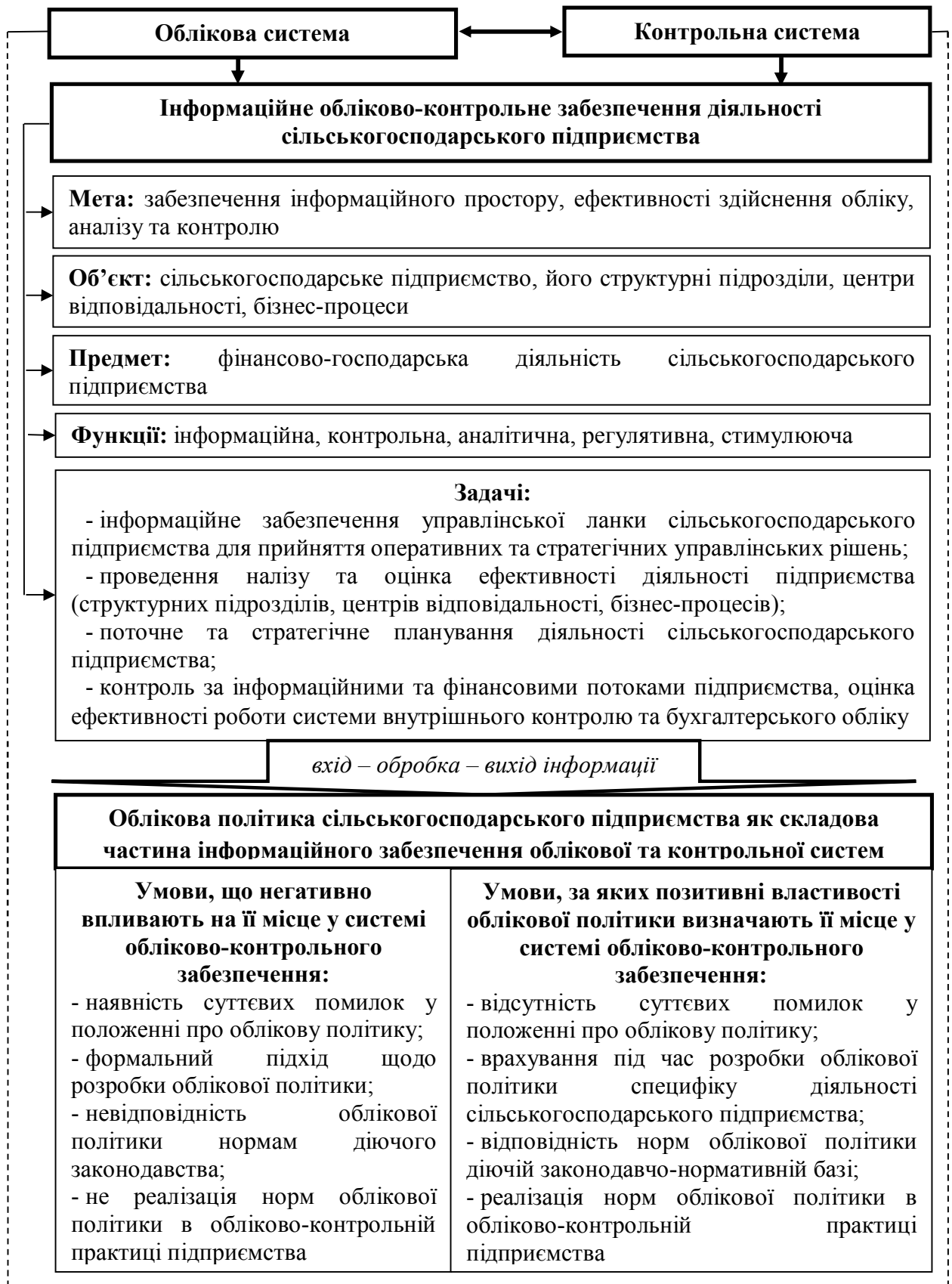


Рисунок 1.5 - Концептуальна модель інформаційного забезпечення обліково-контрольної системи діяльності сільськогосподарського підприємства

Джерело: сформовано автором

Отже, можна зробити наступні висновки:

- облікова політика є основою для систематизації та інтеграції обліково-контрольних процесів на підприємстві, які дозволяють підвищити актуальність, важливість та відповідність інформації, що отримується за їх допомогою, для забезпечення ефективної діяльності;

- облікова політика є визначальним елементом обліково-контрольного забезпечення діяльності будь-якого сільськогосподарського підприємства, яка має позитивний вплив на такий елемент як обліково-контрольна система у цілому.

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ ПРАКТИКИ ФОРМУВАННЯ ТА РОЗКРИТТЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

2.1. Практика формування та розкриття облікової політики у сільськогосподарських підприємствах

Формування облікової системи будь-якого суб'єкта господарювання визначається специфікою його діяльності, на яку також впливає система законодавчо-нормативного регулювання бухгалтерського обліку та професійне бухгалтерське судження. Найважливішим елементом забезпечення достовірної, своєчасної, надійно інформації облікової системи є облікова політика.

Головне завдання облікової політики – максимально об'єктивно відобразити фінансово-господарську діяльність підприємства, сформувати повну та достовірну інформацію для забезпечення ефективного управління його діяльністю.

З розробки облікової політики будь-якого підприємства розпочинається формування системи бухгалтерського обліку. Для забезпечення ефективної системи обліку на підприємстві необхідно, щоб керівник та головний бухгалтер повинні обрали з наявних варіантів найбільш підходящі для відображення економічного життя підприємства методи, способи та процедури обліку.

Положення про облікову політику можуть відрізнятися можуть різнитися на підприємствах, але основні аспекти облікової політики повинні відповідати загальноприйнятим принципам бухгалтерського обліку. Принципи бухгалтерського обліку є основою відображення обліку фінансово-господарських процесів на підприємстві.

Так, Згідно зі ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2] принципом «послідовності» бухгалтерського обліку та фінансової звітності передбачено постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Тобто згідно із загальним правилом облікова політика є незмінною. Але бувають випадки, коли не обійтися без зміни облікової політики.

На основі принципу послідовності облікова політика сільськогосподарського підприємства має передбачати постійне (із року в рік) застосування прийнятої стабільної облікової політики.

Змінити облікову політику сільськогосподарське підприємство може у виняткових випадках, прямо встановлених у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Перегляд облікової політики має бути обґрунтований. Облікова політика може бути змінена, як правило, з початку року.

Облікова політика може змінюватися у випадках, якщо її зміни забезпечать більш достовірне відображення подій (операцій) у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності.

Є два підходи до змін в обліковій політиці, які в МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» називаються ретроспективним та перспективним.

Ретроспективний - це застосування нової облікової політики щодо операцій, інших подій та умов так, начебто ця політика застосовувалася завжди. Ретроспективне перерахування вимагає виправлення визначення, оцінки та розкриття інформації про суми елементів фінансової звітності так, начебто помилок у попередньому періоді не було.

Перспективне застосування змін в обліковій політиці - застосування нової облікової політики до операцій (окрім подій та умов), що відбулися після дати її змінювання [7].

Зміст положень облікової політики дозволяє підприємству вирішувати безліч задач, що виникають у результаті його фінансово-господарської діяльності. До найважливіших з них можна віднести:

- формування інструкцій, правил, методів та процедур з метою забезпечення максимального впорядкування та регламентування облікових процесів на підприємстві;
- формування оптимальної схеми документообігу;
- формування системи та порядку оцінки об'єктів обліку;
- забезпечення порядку проведення та відображення результатів інвентаризації;
- розробка форм первинних документів та реєстрів аналітичного обліку, застосування яких дозволить забезпечити достовірний облік окремих об'єктів;
- порядок формування внутрішньої управлінської звітності для забезпечення управлінських потреб підприємства;
- вплив на фінансові показники та їх регулювання;
- посилення обліково-аналітичних функцій в управлінні підприємством;
- формування системи внутрішнього контролю на підприємстві та забезпечення його здійснення.

Насамперед, підприємство має визначити сукупність способів ведення бухгалтерського обліку необхідних для відображення господарських операцій.

До основних способів ведення бухгалтерського обліку на підприємстві належать: групування та оцінки фактів господарської діяльності; відображення вартості активів і зобов'язань; організація документообігу; інвентаризація; подвійний запис; обробка облікової інформації.

Складовими способів організації та ведення бухгалтерського обліку, що відображаються в обліковій політиці підприємства є: умови, що дозволяють реалізувати вимоги та правила ведення бухгалтерського обліку;

умови, що сприяють застосуванню способів оцінки та методик обліку активів, зобов'язань і господарських процесів; обрані способи оцінки та методики обліку руху активів, зобов'язань та господарських процесів (рис. 2.1).

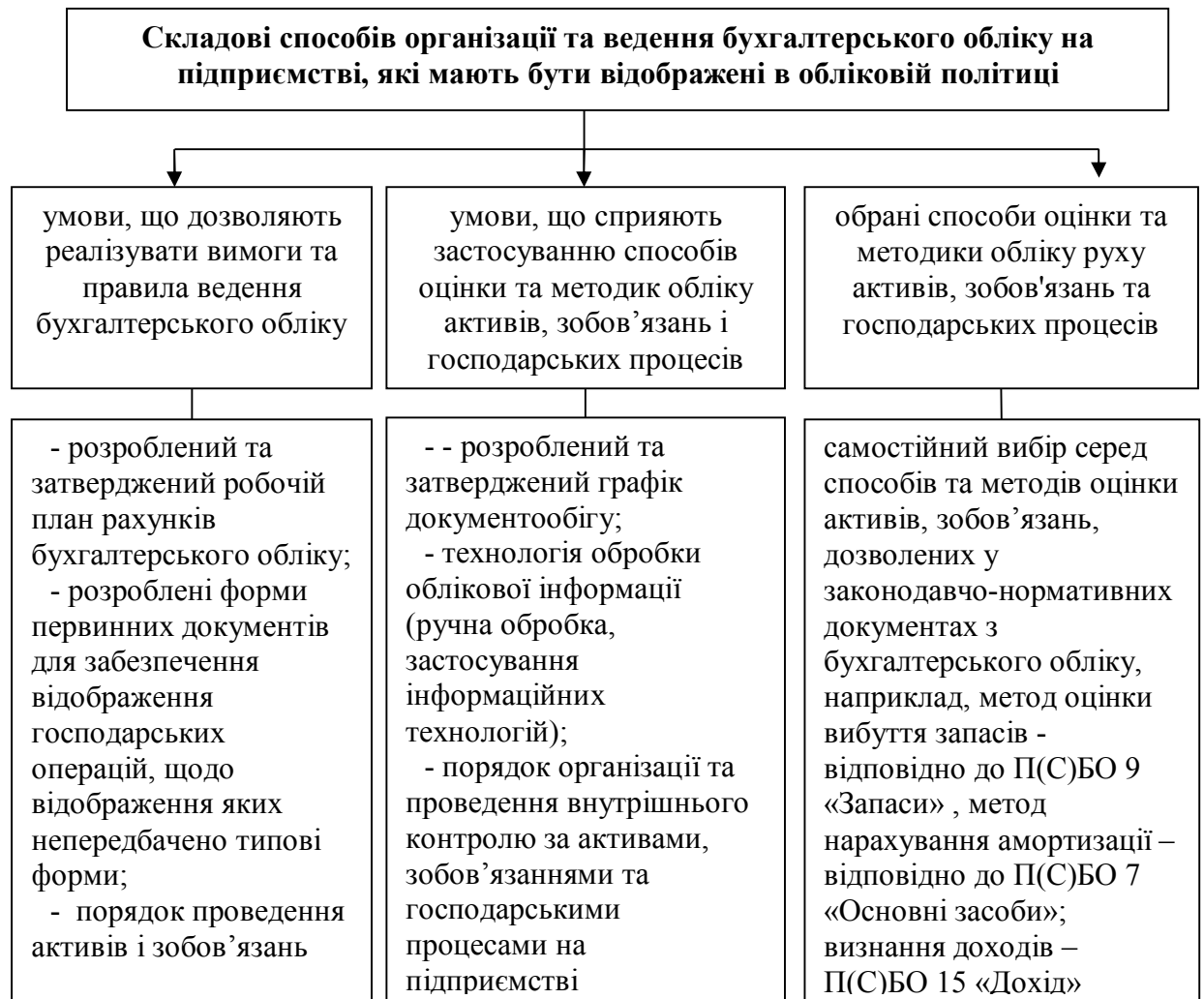


Рисунок 2.1 - Складові щодо основних способів ведення бухгалтерського обліку на підприємстві

Джерело: сформовано автором з використанням матеріалів [37]

При формуванні облікової політики підприємства для цілей бухгалтерського обліку здійснюється вибір одного способу з декількох, визначених законодавчо-нормативною базою у сфері обліку. Тобто це вибір первинного спостереження, вартісного вимірювання, поточної систематизації, підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності [38].

Так, на думку Демиденко Л.П., взаємозв'язок бухгалтерського обліку та облікової політики визначається тим, що облікова політика створює для бухгалтерського обліку підприємства забезпечення (передумови), тобто вона виступає об'єктом бухгалтерського обліку, з іншого боку, варіативність організації бухгалтерського обліку робить можливим його віднесення до об'єктів облікової політики [38, с. 208].

Для цілей бухгалтерського обліку в обліковій політиці можна виділити чотири груп елементів:

- обов'язкові елементи: розроблений та затверджений робочий план рахунків; порядок проведення інвентаризації; правила документообігу і технології обробки облікової інформації; форма бухгалтерського обліку; методи оцінки активів і зобов'язань;

- варіативні елементи: вибір одного із способів чи визначених у законодавчо-нормативних документів з бухгалтерського обліку, зокрема національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку;

- елементи, які відсутні у законодавчо-нормативних документах: кількісні критерії суттєвості інформації про господарські операції та події;

- операції, до відображення яких у законодавчо-нормативній базі пропонуються різні підходи, наприклад, облік відсотків за позиками на придбання основних засобів.

Формування ефективної облікової політики сільськогосподарського підприємства має базуватися на основні сукупності таких складових системи обліку, як організаційних, методологічних, технічних, методичних та економічних методів і засобів, важелів та інструментів впливу на збір, систематизацію та обробку економічної інформації, що дозволяє отримати вихідні облікові показники на основі вхідного масиву інформації, необхідні для планування, аналізу, контролю, складання форм фінансової та управлінської звітності, прийняття ефективних управлінських рішень, забезпечення інформацією різних груп користувачів.

Враховуючі зазначені у розділі 1 п. 1.1 роботи особливості діяльності сільськогосподарських підприємств і відповідно організацію їх облікового процесу, складові облікової системи можна деталізувати на: методологічну, методичну, організаційну, технічну, економічну, управлінську складові (рис. 2.2).

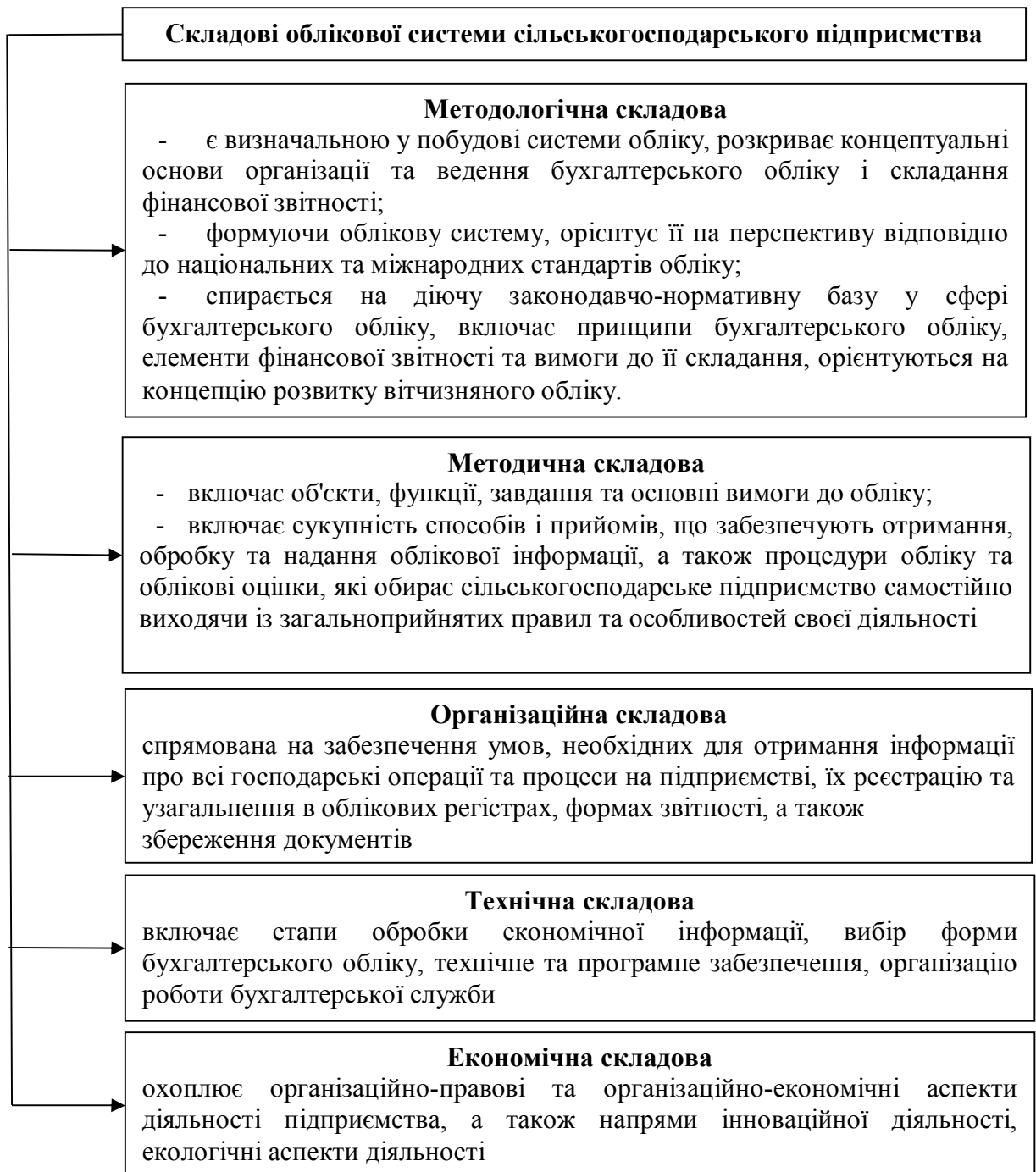


Рисунок 2.2 - Складові облікової системи сільськогосподарського підприємства

Джерело: сформовано автором

Кожна складова облікової системи є окремою частиною, яка діє як окремий елемент єдиного цілого, оскільки всі вони забезпечують процес реєстрації господарських операцій, обробки облікової інформації, формування звітності з метою прийняття необхідних управлінських рішень.

Над формуванням та розробкою облікової політики будь-якого підприємства працює бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером, або бухгалтер. Затверджує наказ (положення) про облікову політику керівник підприємства. Розробка облікової політики – процес, який потребує як ґрунтовних знань з бухгалтерського обліку, так і практичних облікових навичок [39].

Структура, набір елементів і послідовність їх викладення в наказі про облікову політику підприємства є предметом професійного судження головного бухгалтера та інших посадових осіб підприємства з числа керівного складу. Отже, відсутні законодавчо встановлені критерії та вимоги до форми та змісту наказу [40].

На допомогу підприємствам, організаціям та іншим юридичним особам незалежно від організаційно-правових форм господарювання і форм власності із метою систематизації можливих елементів облікової політики розроблено Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства №635 [41], у яких міститься інформація про те, що має розкривати та визначати документ про облікову політику, тобто встановлено перелік основних елементів облікової політики, які повинні бути відображені в наказі (положенні).

Таким чином, встановлені законодавчими документами вимоги та правила щодо формування облікової політики дозволяють систематизувати методичні аспекти облікової політики для цілей бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств.

З метою визначення діючих варіацій облікової політики, нами було здійснено опитування головних бухгалтерів п'яти сільськогосподарських підприємств Миколаївської області організаційно-правової форми власності

– товариства з обмеженою відповідальністю (ТОВ «Золотий Колос» м. Миколаїв, ТОВ «Прометей-Сервіс» м. Миколаїв, ТОВ «Поділля-Агро С» м. Миколаїв, ТОВ «Криничанське» Миколаївського району, ТОВ «Інгульське» Баштанського району) на основі сформованої анкети (додаток А) з тематичного напрямку «Тестування облікової політики для цілей бухгалтерського обліку».

Респондентам запропоновано дати відповіді щодо основних аспектів формування облікової політики на підприємстві (організаційний, методичний, технічний).

Аналіз результатів анкетування свідчить, що у всіх п'яти досліджуваних сільськогосподарських підприємствах Миколаївської області розроблено та затверджено Положення про облікову політику.

Необхідно зазначити, що на підприємствах значну увагу приділено саме організаційному аспекту облікової політики (табл. 2.1). У результаті чого, можна зробити висновки, що на всіх п'яти сільськогосподарських підприємств бухгалтерський облік ведеться централізовано.

Аналіз відповідей на запитання друге анкети показав, що лише у СТОВ «Інгульське» Баштанського району організацією та веденням обліку на підприємстві займається лише один штатний працівник – головний бухгалтер, в усіх інших – створено відділ бухгалтерії на чолі з головним бухгалтером.

Щодо технології обробки бухгалтерської інформації, то лише у трьох сільськогосподарських підприємствах - автоматизована (ТОВ «Золотий Колос» м. Миколаїв, ТОВ «Прометей-Сервіс» м. Миколаїв, ТОВ «Поділля-Агро С» м. Миколаїв) та у двох (ТОВ «Криничанське» Миколаївського району, СТОВ «Інгульське» Баштанського району) - ручний спосіб обробки із частковим застосуванням засобів автоматизації, зокрема пакета аналізу даних MS Office Excel.

Значну популярність серед комп'ютерних бухгалтерських програм посідає 1С:Бухгалтерія 8 для України.

Таблиця 2.1 Узагальнені результати анкетування щодо організаційного аспекту облікової політики сільськогосподарських підприємств Миколаївської області

Запитання анкети	Підприємство				
	ТОВ «Золотий Колос»	ТОВ «Прометей-Сервіс»	ТОВ «Поділля-Агро С»	ТОВ «Криничанське»	СТОВ «Інгульське»
Рівень централізації системи обліку на підприємстві:					
- облік ведеться централізовано	+	+	+	+	+
- облік ведеться децентралізовано					
Організацією та веденням бухгалтерського обліку на підприємстві займається:					
- бухгалтерська служба (відділ бухгалтерії) на чолі з головним бухгалтером	+	+		+	+
- штатний працівник підприємства – головний бухгалтер			+		
- спеціаліст з бухгалтерського обліку, зареєстрований як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи					
- власник підприємства					
Технологія обробки облікових даних:					
- автоматизована обробка	+	+	+		
- ручний спосіб обробки із частковим застосуванням засобів автоматизації				+	+
- ручний спосіб обробки					
Яку бухгалтерську програму застосовує підприємство у разі автоматизованої обробки інформації?	«BAS Бухгалтерія»	ІС:Бухгалтерія 8 для України	ІС:Бухгалтерія 8 для України	-	-

Джерело: побудовано на основі анкетного опитування

Ефективна організація бухгалтерського обліку можлива лише за умови правильного вибору форми ведення обліку. Так, аналіз результатів анкетування щодо технічної складової облікової політики підприємств (табл. 2.2), що усі досліджувані підприємства застосовують журнально-ордерну форму обліку. Проте, жодне із досліджуваних підприємств не розробило і не застосовує Робочий план рахунків. Також необхідно відмітити відсутність у Положенні про облікову політику всіх підприємств затвердженого переліку посад матеріально-відповідальних осіб.

Таблиця 2.2 Узагальнені результати анкетування щодо технічної складової облікової політики сільськогосподарських підприємств Миколаївської області

Запитання анкети	Підприємство				
	ТОВ «Золотий Колос»	ТОВ «Прометей-Сервіс»	ТОВ «Поділля-Агро С»	ТОВ «Криничанське»	СТОВ «Інгульське»
Форма ведення обліку на підприємстві:	+	+	+	+	+
- журнально-ордерна	автоматизована				
- меморіально-ордерна					
- журнал-головна					
Наявність розробленого та затвердженого Робочого плану рахунків бухгалтерського обліку як ключового додатку облікової політики	-	-	-	-	-
Повноваження на підпис документів:					
- перелік уповноважених осіб прописано у Положенні (наказі) про облікову політику					
- затверджено розпорядчим документом - наказом по підприємству	+	+	+	+	+
Наявність у Положенні (наказі) про облікову політику затвердженого переліку посад матеріально-відповідальних осіб	-	-	-	-	-
Документообіг:					
- розроблений та затверджений Графік документообігу, представлений у додатках до облікової політики		+		+	
- перелік осіб, які мають право отримувати та видавати матеріальні цінності (окремий додаток до облікової політики)	+	+		+	
Інвентаризація активів і зобов'язань:					
- порядок проведення інвентаризації прописано у внутрішньому положенні по підприємству і представлено в окремому додатку до облікової політики	+				
- інвентаризація активів і зобов'язань проводиться за письмовим розпорядження директора підприємства		+	+	+	+
Організація внутрішнього контролю:					
- здійснюється окремо уповноваженою особою					
- створений окремий структурний підрозділ, розроблено Положення щодо проведення внутрішнього контролю як окремий додаток облікової політики		+			
- у Положенні про облікову політику відсутня інформація щодо організації внутрішнього контролю на підприємстві	+		+	+	+
Межа суттєвості для:					
- активів, зобов'язань і власного капіталу	+	+	+	+	+
- окремих доходів і витрат	+	+	+	+	+
- зменшення корисності об'єктів основних засобів	+	+	+	+	+
- статей фінансової звітності	+	+	+	+	+

Джерело: побудовано на основі анкетного опитування

Найважливішою складовою облікової політики та умовою досягнення високої ефективності бухгалтерського обліку на підприємстві є порядок контролю, обробки та зберігання документів. Процес руху документів, починаючи від їх складання, приймання та обробки і закінчуючи здаванням їх в архів, називається документообігом.

На підприємстві ефективність документообігу залежить від якості розробленого та затвердженого керівником графіка документообігу, дотримуватись якого мають усі причетні до нього працівники.

За проведеним дослідження, лише у ТОВ «Прометей-Сервіс» та ТОВ «Криничанське» розроблено графік документообігу. Відсутність графіка документообігу не тягне за собою адміністративної та фінансової відповідальності, але ускладнює роботу працівників бухгалтерії.

Що стосується порядку та строків проведення інвентаризації, то лише у ТОВ «Золотий Колос» м. Миколаїв розроблено в внутрішнє положення що проведення інвентаризації активів і зобов'язань, яке наведено у додатках до Положення про облікову політику. В усіх інших підприємствах інвентаризація активів і зобов'язань проводиться за письмовим розпорядження директора підприємства у строки визначених законодавством.

Організацією внутрішнього контролю лише у ТОВ «Прометей-Сервіс» займається служба внутрішнього контролю, діяльність якої регулюється внутрішнім положенням наведеним у додатках до облікової політики.

На усіх інших досліджуваних підприємствах респонденти зазначили, що в Положенні про облікову політику інформація щодо організації системи внутрішнього контролю не наведена.

Як було вже зазначено, що обов'язковою складовою облікової політики підприємства є методична складова. Результати проведеного дослідження (табл. 2.3) свідчать, що методична складова Положення про облікову політику розкрита не в повній мірі.

Таблиця 2.3 Узагальнені результати анкетування щодо методичної складової облікової політики сільськогосподарських підприємств Миколаївської області

Запитання анкети	ТОВ «Золотий Колос»	ТОВ «Прометей-Сервіс»	ТОВ «Поділля-Агро С»	ТОВ «Криничанське»	СТОВ «Інгульське»
Норми витрат пального	не прописано у Положенні				
Вартісний поріг для віднесення необоротних активів до основних засобів					
- 20 000 грн	+	+	+		+
- відсутній				+	
Метод нарахування амортизації основних засобів					
прямолінійний	+	+	+	+	+
Період нарахування амортизації основних засобів:					
- щомісячно				+	
- щоквартально	+	+	+		+
Ліквідаційна вартість об'єктів основних засобів:					
- встановлюється на підставі письмового розпорядження директора підприємства	+	+	+	+	+
Метод нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів - у першому місяці використання об'єкта у сумі 100% його вартості	+	+	+	+	+
Одиницею бухгалтерського обліку запасів визнавати їх:					
- найменування	+	+	+	+	
- однорідну групу					+
Облік ТЗВ	не прописано у Положенні				
Метод оцінки біологічних активів	не прописано у Положенні				
Метод оцінки вибуття запасів:					
- середньозважена собівартість	+		+	+	+
-метод ФІФО		+			
Метод визначення величини резерву сумнівних боргів:					
-метод абсолютної суми сумнівної заборгованості	Резерв сумнівних боргів не формують				
-застосування коефіцієнта сумнівності					
Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції:					
- затверджено в окремому додатку до облікової політики		+			
- склад і перелік не наведено	+		+	+	+
Перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат:					
- затверджено в окремому додатку до облікової політики		+			
- склад і перелік не наведено	+		+	+	+
База розподілу змінних і постійних розподілених загальновиробничих витрат: прями витрати на оплату праці	+	+	+	+	+

Джерело: побудовано на основі анкетного опитування

Так, у Положенні про облікову політику усі респонденти зазначили, що не наводять норми витрат пального, не вказано методи оцінки біологічних активів.

Не всі підприємства наводять перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції, перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат.

Таким чином, проведене анкетування серед головних бухгалтерів п'яти сільськогосподарських підприємств Миколаївської області, дає можливість зробити висновки, що більшість з них не на належному рівні формують облікову політику для цілей бухгалтерського обліку.

Основними недоліками розроблених і затверджених Положень облікової політики сільськогосподарських підприємств є:

- відсутність оптимального змісту положення;
- неповне розкриття обраних підприємствами елементів облікової політики;
- відсутність або не повний перелік необхідних додатків до облікової політики.

2.2. Внутрішній контроль облікової політики як складової інформаційного забезпечення облікової системи у сільськогосподарських підприємствах

Облікова політика сільськогосподарського підприємства – це основний нормативний документ, що відображає правила, методи, способи та процедури облікового процесу, здатних гарантувати контроль за порядком ведення обліку та свідчити про функціонування системи внутрішнього контролю ведення обліку (фінансового, податкового та управлінського).

Регламент системи внутрішнього контролю розробляється у межах облікової політики підприємства, який може стати одним із основних інструментів щодо попередження та усунення загроз банкрутства.

В обліковій системі будь-якого підприємства виділяють фінансовий, податковий, управлінський облік. Такий поділ призводить до значного зростання завдань перед внутрішнім контролем та об'єктів контролю.

Бухгалтерський (фінансовий) та податковий облік законодавчо регламентовані для формування основних процедур, методів та способів їх ведення, що мають бути відображені в обліковій політиці підприємства. Необхідність формування облікової політики для цілей бухгалтерського (фінансового) обліку закріплено ст. 8 п.5 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996-XIV [2]. Для податкового обліку така необхідність на законодавчому рівні не закріплена, проте норми Податкового кодексу України [42] містить основні вимоги, яких потрібно дотримуватись під час нарахування та сплати податків, зборів та обов'язкових платежів. Щодо управлінського обліку, то він необхідний насамперед для внутрішньогосподарських потреб, тому також може спиратися на облікову політику для реалізації своїх цілей. Відповідно до діючого законодавства підприємство самостійно розробляє системи і форму внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій [2].

Відповідність вимог облікової політики критеріям системи внутрішнього контролю для досягнення її цілей представлено у таблиці 2.4.

За даними таблиці 2.4 видно, що облікова політика є елементом системи внутрішнього контролю, оскільки усі вимоги, що пред'являються до неї на законодавчому рівні, співвідносяться з умовами, що пред'являються до системи внутрішнього контролю для реалізації її цілей.

Облікова політика сформована для цілей ведення обліку, вимоги якої дотримуються, і яка є елементом внутрішнього контролю на підприємстві називається ефективною комплексною обліковою політикою.

Таблиця 2.4 Відповідність вимог облікової політики критеріям системи внутрішнього контролю для досягнення її цілей

Критерії системи внутрішнього контролю	Вимоги до облікової політики, що відповідають критеріям системи внутрішнього контролю відповідно до визначених законодавством принципів обліку
Ефективність і результативність своєї діяльності (збереження активів, досягнення необхідних фінансових та операційних показників)	1. Відображення у бухгалтерському обліку фактів господарського життя відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми (принцип превалювання сутності над формою). 2. Готовність до визнання у бухгалтерському обліку витрат та зобов'язань, ніж можливих доходів та активів, не допускаючи створення прихованих резервів (принцип обачності)
Достовірність та своєчасність складання та подання фінансової та інших форм звітності	Своєчасне та повне відображення інформації про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності (принцип повного висвітлення)
Чітке дотримання норм діючого законодавства, зокрема під час ведення господарської діяльності та відображення її у бухгалтерському обліку	Тотожність даних по рахунках аналітичного обліку оборам і залишкам за рахунками синтетичного обліку на останній календарний день кожного місяця (принцип правдивого подання)

Джерело: узагальнено автором за даними [2, 42]

Формування ефективної комплексної облікової політики досягається у результаті дотримання таких умов:

- економія часу під час розробки однієї комплексної облікової політики для цілей фінансового, управлінського та податкового обліку замість розробки двох або трьох облікових політик. Проте, на практиці у таких сільськогосподарських підприємствах, як ТОВ «Золотий Колос» м. Миколаїв, СТОВ «Інгульське» Баштанського району, ТОВ «Криничанське» Миколаївського району розроблено лише один документ Положення про облікову політику, у якому розкрито лише правила та процедури ведення бухгалтерського (фінансового) обліку.

Розуміння ролі ключових показників облікової політики, опис елементів, що застосовуються у різних видах обліку та, які базуються на

однакових методах обліку: форми первинних облікових документів, реєстрів обліку, а також документів для внутрішньої звітності; порядок проведення інвентаризації, правила документообігу та технологія обробки облікової інформації тощо.

Формування грамотно побудованої системи внутрішнього контролю на сільськогосподарському підприємстві має включати:

- систему розподілу обов'язків та повноважень, пов'язаних з формуванням даних різних видів обліку;

- контроль, пов'язаний із використанням даних автоматизованих систем бухгалтерської обробки інформації в частині налаштування, введення даних, арифметичної перевірки, розуміння та захисту інформації;

- контроль, пов'язаний з обміном та передачею даних внутрішнього обліку з зовнішніми або іншими даними (система Банк-клієнт, передача документів з М.Е.Дос у облікову систему, дані, що передаються за електронним документообігом з юридичними особами та контрольованими органами).

Клюс Ю.І. та Іжболдіна А.В. зазначають, що з внутрішнім контролем на підприємстві пов'язані такі заходи:

- визначення фактичного стану облікової одиниці або операції в цьому місці і в цей час (спосіб визначення фактичного стану об'єкта, а також відхилень від облікових даних, неврахованих цінностей, втрат, нестач, розкрадань);

- визначення причин відхилень фактичного стану облікової одиниці або операції від контрольної точки, визначення їх наслідків для компанії (попереднє складання нормативної калькуляції за статтями витрат готової продукції за чинними нормами та обліком відхилень щодо них);

- надання достовірної та повної інформації про процедури аудиту;

- пошук способів поліпшення контрольованої активності або усунення виявлених неточностей [44, с.53].

Ми погоджуємось із думкою Станкевич Г., що критеріями ефективності функціонування системи внутрішнього контролю є можливість реалізації нею таких функцій:

- 1) попередження відхилень, що можуть виникнути в процесі фінансово-господарської діяльності та в системі бухгалтерського обліку;
- 2) виявлення відхилень у фінансово-господарській діяльності та системі бухгалтерського обліку, які не вдалося попередити;
- 3) усунення відхилень фінансово-господарської діяльності та системи бухгалтерського обліку, які були виявлені. Якщо система внутрішнього контролю не здатна виконувати хоча б одну із зазначених функцій, вона вважається неефективною [45, с.34].

Існує досить багато варіантів організації контрольних заходів межах господарської діяльності підприємства, починаючи від введення в штат посади внутрішнього контролера, створення відділу внутрішнього контролю або служби внутрішнього аудиту, або делегування цих функцій, наприклад аудиторській фірмі, або іншій організації за договором аутсорсингу.

Основна мета формування та функціонування системи внутрішнього контролю на сільськогосподарському підприємстві спрямована не на створення такого комплексу контрольних процедур, який би охоплював усі господарські операції підприємства та гарантував усунення помилок у процесі проведення контрольних заходів, а на формування діагностичної контрольної системи. Тобто така система не усуває наслідки скоєних ненавмисних помилок або навмисних махінацій з бухгалтерською документацією, а здатна своєчасно діагностувати можливі збої у достовірній реєстрації господарських операцій у системі бухгалтерського обліку та усувати можливість їх негативного впливу на формування показників фінансової звітності. Саме така організація системи внутрішнього контролю підвищує ефективність функціонування будь-якого підприємства, у тому числі, сільськогосподарського.

Дана система має базуватися на комплексі локальних нормативних

актів та документів, що регламентують діяльність відповідної створеної структури на підприємстві, яка відповідає за забезпечення внутрішнього контролю.

Так, внутрішній контроль на досліджуваних сільськогосподарських підприємствах Миколаївської області здійснюється таких у трьох напрямках:

- контроль фактів господарського життя;
- контроль за веденням бухгалтерського обліку;
- контроль за складанням бухгалтерської (фінансової звітності).

Проведений аналіз фінансово-господарської діяльності та анкетування працівників бухгалтерії досліджуваних сільськогосподарських підприємств Миколаївської області свідчить про те, що залежно від часу проведення внутрішній контроль поділяється на поточний, попередній і наступний (табл. 2.5).

Необхідно зазначити, що незважаючи на те, що контрольні процедури застосовуються по відношенню до важливих та значущих господарських операцій, але більшість проблем, пов'язаних з ефективністю внутрішнього контролю на даних підприємствах, наш погляд, також пов'язані з відсутню системності у даній сфері, тобто відсутністю внутрішніх документів з питань проведення внутрішнього контролю.

Лише у ТОВ «Прометей-Сервіс» м. Миколаїв розроблено внутрішній регламентуючий документ щодо системи внутрішнього контролю, а саме Положення про систему внутрішнього контролю на підприємстві.

Щодо інших сільськогосподарських підприємств, то окремі вимоги щодо здійснення внутрішнього контролю містяться у Положенні про облікову політику підприємства:

1. Інвентаризацію майна проводити перед складанням річної фінансової звітності, у випадках зміни матеріально-відповідальної особи, псування матеріальних цінностей або їх крадіжки.

2. Контроль використання цього рішення покладено на головного бухгалтера.

Таблиця 2.5 Види внутрішнього контролю залежно від часу проведення у сільськогосподарських підприємствах Миколаївської області

Вид контролю	Мета проведення	Об'єкти контролю	Особи, які здійснюють
Попередній	Попередити економічно недоцільні господарські операції; забезпечити раціональне й ефективне використання виробничих і фінансових ресурсів	Виробничо-господарська і фінансова діяльність підприємства (контроль документів на відпуск готової продукції, тмц (лімітно-забірні картки, накладні-вимоги, видаткові накладні; документів, що підтверджують видачу або отримання готівкових грошових коштів (ПКО, ВКО); договорів)	Головний бухгалтер, завідувач складом, касир
Оперативний	Виявити у процесі здійснення господарських операцій негативні явища та відхилення, які не були виявленні під час попереднього або наступного контролю. Виявити напрями подальшого забезпечення ефективного виробництва на підприємстві	Основні процеси, що відбуваються на підприємстві: - процес придбання – контроль за договорами на придбання основних засобів, запасів; контроль зобов'язань перед контрагентами; - процес виробництва – контроль за списанням насіння і посадкового матеріалу, добрив, палива на виробництво сільськогосподарської продукції; контроль процесу виробництва; - процес реалізації – контроль відвантаження сільськогосподарської продукції покупцям; контроль договірних зобов'язань	Керівництво підприємства, керівники структурних підрозділів, головний бухгалтер, співробітник и бухгалтерії
Подальший	Перевірка доцільності й законності господарських операцій, виявлення недоліків у роботі, порушень і зловживань, якщо вони були допущені	Виробничо-господарська і фінансова діяльність підприємства (данні первинних документів, реєстри аналітичного та синтетичного обліку, фінансова звітність)	Керівництво підприємства, керівники структурних підрозділів, головний бухгалтер, співробітник и бухгалтерії

Джерело: сформовано автором за даними досліджуваних сільськогосподарських підприємств Миколаївської області

Інвентаризація є основним способом контролю майнових активів та цінностей, а також фактичних зобов'язань.

У ТОВ «Золотий Колос» м. Миколаїв відповідно до норм Положенням про інвентаризацію активів і зобов'язань №879 від 02.09.2014 р. [46]. розроблено і затверджено внутрішнє Положення про порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань, що містить загальні положення, загальні правила проведення інвентаризації, правила проведення інвентаризації за окремими статтями бухгалтерського обліку, порядок оформлення результатів інвентаризації та прикінцеві положення.

Для проведення інвентаризації на підприємстві створена постійно діюча інвентаризаційна комісія, до складу якої включаються досвідчені працівники, а очолює таку комісію заступник директор підприємства. Алгоритм проведення інвентаризації активів і зобов'язань та відображення її результатів у ТОВ «Золотий Колос» м. Миколаїв представлено у додатку Б.

Так, окремі положення щодо внутрішнього контролю містяться в інших внутрішніх нормативних документах, зокрема у посадових інструкціях головного бухгалтера та працівників бухгалтерської служби.

Відповідно до п. 7 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996 [2] головний бухгалтер:

- забезпечує дотримання єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;
- організовує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;
- бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних із нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства [2].

Проаналізувавши та узагальнивши зміст посадових інструкцій працівників бухгалтерії досліджуваних п'яти сільськогосподарських підприємств Миколаївської області можна зробити такі висновки, що:

- бухгалтери повинні слідкувати за тим, щоб фінансові звіти не містили помилок;

- бухгалтери відповідальні за перевірку рахунків та мають бути обізнаними з усіма фінансовими діями установи для забезпечення порядку у фінансах. Якщо виникнуть проблеми, то бухгалтеру необхідно буде знайти та усунути їх;

- обов'язки бухгалтера обертаються навколо достовірного та точного управління фінансами. Це включає в себе перевірку процедур обліку для визначення їхньої ефективності та підтвердження коректності всіх процедур. Робота бухгалтера потребує постійного слідкування за всіма новими змінами, які вносяться до законів.

Для ефективної організації внутрішнього контролю керівництво досліджуваних п'яти сільськогосподарських підприємств Миколаївської області забезпечує ряд контрольних функцій через: раціональну організацію робочих процесів; розподіл функціональних обов'язків між працівниками; інформаційне забезпечення працівників; обов'язковий, систематизований контроль над виконанням операцій.

Таким чином, у сучасних умовах господарювання сільськогосподарські підприємства змушені не просто дотримуватись законодавства, затверджуючи облікову політику, а й правильно її формувати та ефективно застосовувати з метою зниження рівня витрат, податкового навантаження, прийняття ефективних управлінських рішень. Лише такому разі вона може стати ефективним інструментом внутрішнього контролю щодо ведення бухгалтерського обліку. Для цього необхідно до облікової політики розробити опис методів та процедур системи внутрішнього контролю ведення бухгалтерського обліку.

2.3. Аналіз впливу елементів облікової політики на показники фінансової звітності

Відповідно до діючого законодавства, кожне підприємство має розробити та затвердити основні правила, методи та процедури ведення обліку, тобто облікову політику. При цьому деякі підприємства приділяють даному питанню достатньо уваги та з відповідальністю намагаються розробити якомога детальніший документ, інші підходять до рішення цього питання формально, позначаючи в обліковій політиці лише необхідні елементи. Проте останнім часом значення облікової політики суттєво зросло, вона перетворилася на реальний інструмент управління підприємством.

Облікова політика має велике значення для розуміння змісту фінансової звітності, оскільки забезпечує формування інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства [47].

На думку, Калабухової С.А. облікова політика підприємства:

- є важливим засобом формування основних показників господарської діяльності, оскільки вона має істотний вплив на показники собівартості продукції, прибутку, податків, показників фінансового стану;
- може виступати інструментом управління витратами, фінансовими результатами, що впливає на значення показників звітності та фінансові коефіцієнти;
- інструментом управління нарахованими податками;
- дієвим інструментом практичного вирішення протиріч нормативних актів з бухгалтерського обліку та оподаткування;
- інструментом уніфікації облікових процедур і зниження їх трудомісткості;
- інструментом реалізації базових принципів МСФЗ – безперервності діяльності та методу нарахування [48, с.127].

Грамотне розкриття необхідної інформації про облікову політику у фінансовій звітності, на підставі якої зацікавлені групи користувачів проводять аналіз фінансового стану діяльності підприємства та приймають фінансові рішення, дає можливість залучення потенційних інвесторів.

Основні положення облікової політики сільськогосподарського підприємства, які відображаються у фінансовій звітності і мають вплив на формування її показників, представлено у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 Елементи облікової політики, що мають бути відображені у фінансовій звітності та впливають на її показники

№ з/п	Елементи облікової політики	Вплив на показники фінансової звітності
1	2	3
Організаційні та технічні аспекти		
1.	Форма і спосіб ведення бухгалтерського обліку	Не впливає
2.	Наявність графіку документообігу	Не впливає
3.	Застосування Робочого плану рахунків	Не впливає
4.	Правильність та періодичність проведення інвентаризації активів і зобов'язань	Правильне і систематичне проведення інвентаризацій своєчасно забезпечує достовірність звітних показників і дозволяє уникати навмисного спотворення бухгалтерської інформації та зловживань
Методичні аспекти		
5.	Метод нарахування амортизації	Термін корисного використання основних засобів впливає на розрахунок амортизації і як наслідок на суму залишкової вартості основних засобів у Балансі (Звіті про фінансовий стан). У Звіті про фінансові результати – впливає статтю «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)». Збільшення суми амортизації, що нараховується (стаття Балансу «Знос») зменшує залишкову вартість (стаття Балансу «Основні засоби») та прибуток, збільшуючи оцінку запасів та витрат у Звіті про фінансові результати.
6.	Термін корисного використання основних засобів	
7.	Поріг суттєвості для переоцінки об'єктів основних засобів	Переоцінка основних засобів змінює вартість необоротних активів, що відображаються у Балансі (Звіті про фінансовий стан), власних джерел (капіталу і резерви) та амортизації. Дооцінка збільшує дані показники, а уцінка - зменшує
8.	Метод оцінки вибуття запасів	У Балансі (Звіті про фінансовий стан) впливає на оцінку запасів та статтю «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) та у Звіті про фінансові результати на суму видатків звітного періоду, у т. ч. на статтю «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)».

Джерело: сформовано автором

На наш погляд, поряд із методичними аспектами, важливе значення мають й аналітичні аспекти облікової політики для цілей бухгалтерського обліку. Вважаємо за доцільне проведення розрахунків аналітичних показників для визначення найбільш оптимальних альтернатив методів та способів ведення бухгалтерського обліку, які дозволили б більш достовірно відображати факти фінансово-господарської діяльності в обліку та звітності сільськогосподарських підприємств.

Елементи облікової політики та їх вплив на аналітичні показники, розраховані на підставі звітності наведені у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7. Елементи облікової політики та їх вплив на аналітичні показники, розраховані на підставі звітності

Елементи облікової політики	Показники					
	Динаміки та структури майна	Динаміки та структури джерел формування майна	Ліквідності та платоспроможності	Фінансової стійкості	Ділової активності	Рентабельності
Строк корисного використання об'єкта основних засобів	+	+	+	-	+	+
Методи нарахування амортизації довгострокових активів	+	+	+	-	+	+
Поріг переоцінки основних засобів	+	+	+	-	+	+
Величина вартісного критерію належності матеріального активу до інших необоротних матеріальних активів	+	+	+	-	+	+
Методи оцінки біологічних активів	+	+	+	-	+	+
Методи оцінки вибуття запасів	+	+	+	+	+	+
Методи нарахування резерву сумнівних боргів	+	+	+	+	+	+
Підхід до обліку фінансових витрат	+	+	+	-	+	+

Джерело: [49]

Оскільки запаси є важливою умовою та індикатором масштабів діяльності сільськогосподарського підприємства і займають значну частину у складі його оборотних активів, проведемо аналіз змін статей фінансової звітності досліджуваних сільськогосподарських підприємств Миколаївської області у контексті взаємозв'язку елементу облікової політики - об'єкта

обліку «запаси». Визначимо вплив об'єкта обліку «запаси» на такі показники, як розмір доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) та інших доходів (витрат).

Схема оцінки впливу елементів облікової політики щодо обліку запасів на окремі статті форм фінансової звітності та аналітичні фінансові показники наведена на рисунку 2.3.

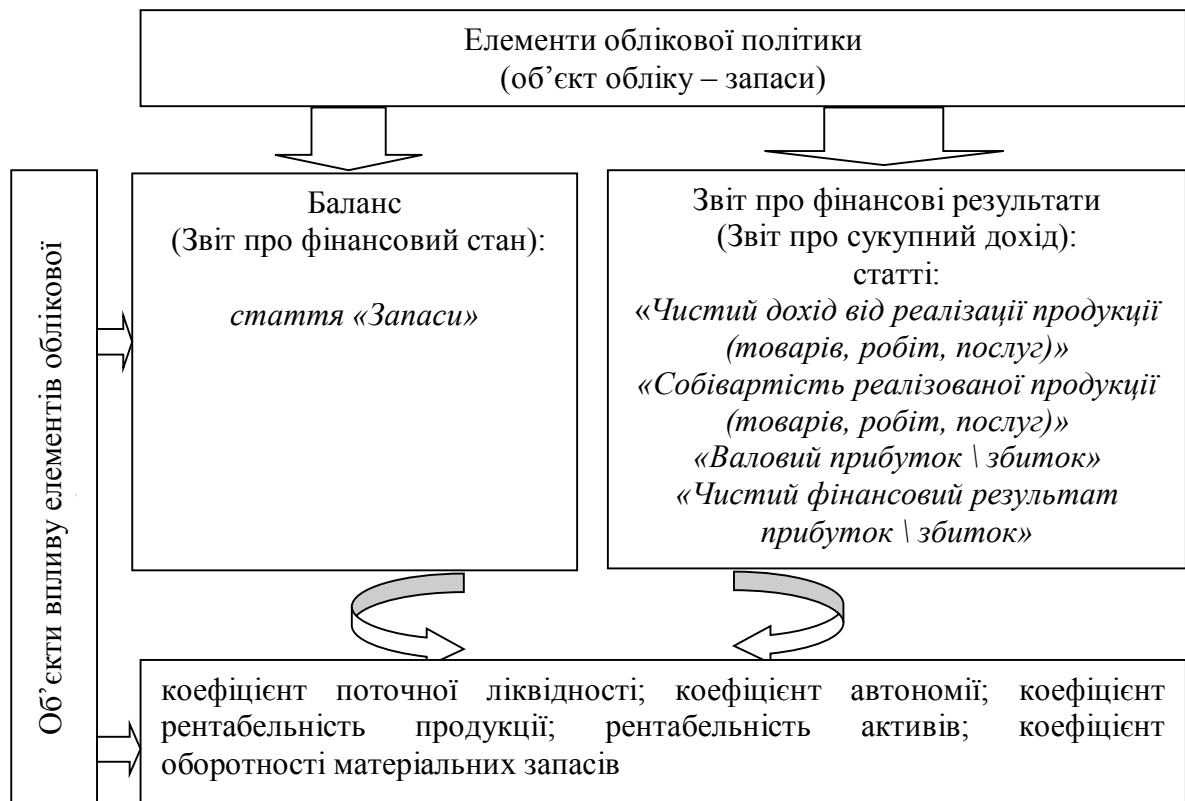


Рисунок 2.3 - Вплив елементів облікової політики - об'єкт обліку «Запаси» на окремі статті форм фінансової звітності та аналітичні фінансові показники

Джерело: сформовано автором

Як було зазначено, запаси займають досить значну питому вагу у структурі оборотних активів сільськогосподарського підприємства, тому розглянемо динаміку та структуру оборотних активів досліджуваних сільськогосподарських підприємств.

Динаміка та структура оборотних активів сільськогосподарських підприємств Миколаївської області за 2018-2020 роки наведена у таблиці 2.8.

**Таблиця 2.8 Динаміка та структура оборотних активів
сільськогосподарських підприємств Миколаївської області
за 2018-2020 роки**

Активи	На 31.12.2018 р.		На 31.12.2019 р.		На 31.12.2020 р.		Відхилення 2020 р. (+;-), тис. грн.	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	2018р.	2019 р.
1	2	3	4	5	6	7	8	9
ТОВ «Золотий Колос»								
Запаси, у т.ч.:	13789,2	91,9	46520,0	97,2	53432,6	96,9	39643,4	6912,6
- готова продукція	12905,6	86,0	35620,0	74,4	36502,2	66,2	23596,6	882,2
Дебіторська заборгованість за товари (роботи, послуги)	1206,3	8,0	1302,6	2,7	1569,2	2,8	362,9	266,6
Грошві кошти та їх еквіваленти	14,5	0,01	35,8	0,1	125,8	0,2	111,3	90
Всього	15010,0	100,0	47858,4	100,0	55127,6	100,0	40117,6	7269,2
ТОВ «Прометей-Сервіс»								
Запаси, у т.ч.:	16511,4	67,6	21387,6	95,6	21116,7	87,1	4605,3	-270,9
- готова продукція	525,7	2,2	10215,9	45,6	11102	45,8	10576,3	886,1
Дебіторська заборгованість за товари (роботи, послуги)	2776,6	11,4	725,5	3,2	10,6	0,0	-2766	-714,9
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	72,3	0,3	115,9	0,5	931,3	3,8	859	815,4
Інша поточна дебіторська заборгованість	123,5	0,5	109,2	0,5	1776,6	7,3	1653,1	1667,4
Поточні фінансові інвестиції	4491,0	18,4	-	-	-	-	-4491,0	-
Грошві кошти та їх еквіваленти	467,1	1,9	44,5	0,2	419,8	1,7	-47,3	375,3
Всього	24441,9	100,0	22382,7	100,0	24255	100,0	-186,9	1872,3
ТОВ «Поділля-Агро С»								
Запаси	482,4	26,3	509,8	63,2	948,1	18,6	465,7	438,3
Дебіторська заборгованість за товари (роботи, послуги)	1352,1	73,6	213,8	26,5	4046,1	79,2	2694	3832,3
Грошві кошти та їх еквіваленти	1,9	0,1	2,2	0,3	4,8	0,1	2,9	2,6
Всього	1836,4	100,0	806,8	100,0	5110,0	100,0	3273,6	4303,2
ТОВ «Криничанське»								
Запаси, у т.ч.:	7282,6	36,6	7550,6	20,9	9299,8	22,1	2017,2	1749,2
- готова продукція	1554,7	7,8	1673,2	4,6	2280,1	5,4	725,4	606,9
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	4750,1	23,9	8767,1	24,3	24908,0	59,1	20157,9	16140,9
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	12,6	0,1	48,8	0,1	46,7	0,1	34,1	-2,1
Інша поточна дебіторська заборгованість	7574,7	38,1	16046,6	44,5	6791,7	16,1	-783	-9254,9
Грошві кошти та їх еквіваленти	40,9	0,2	3638,7	10,1	813,2	1,9	772,3	-2825,5
Інші оборотні активи	232,2	1,2	2,7	0,0	262,4	0,6	30,2	259,7
Всього	19893,1	100,0	36054,5	100,0	42121,8	100,0	22228,7	6067,3

Продовження таблиці 2.8

1	2	3	4	5	6	7	8	9
СТОВ «Інгульське»								
Запаси, у т.ч.:	9075,7	63,2	9355,3	58,2	9863,1	53,8	787,4	507,8
- готова продукція	1271,5	8,8	1456,9	9,1	2410,0	13,1	938,5	753,1
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	4356,0	30,3	5484,9	34,1	6834,7	37,3	2478,7	1349,8
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	26,5	0,2	30,4	0,2	44,5	0,2	18	14,1
Інша поточна дебіторська заборгованість	569,5	4,0	789,0	4,9	1000,0	5,5	430,5	211
Грошві кошти та їх еквіваленти	22,4	0,2	13,6	0,1	10,0	0,1	-12,4	-3,6
Інші оборотні активи	318,9	2,2	412,8	2,6	589,7	3,2	270,8	176,9
Всього	14369,0	100,0	16086,0	100,0	18342,0	100,0	3973,0	2256,0

Джерело: побудовано та розраховано за даними звітності сільськогосподарських підприємств

Аналіз даних таблиці 2.8 показали, що за період 2018-2020 років в усіх п'яти досліджуваних сільськогосподарських підприємствах Миколаївської області спостерігається тенденція до збільшення розміру оборотних активів.

У структурі оборотних активів найбільшу питому вагу станом на 31.12.2020 р. займають запаси, а саме готова продукція у ТОВ «Золотий Колос» (66,2%), ТОВ «Прометей-Сервіс» (45,8%) та СТОВ «Інгульське» (13,1%). Така ситуація може вказувати на проблеми зі збуту продукції сільськогосподарського виробництва та проведенням неефективної маркетингової політики, що у свою чергу, впливає на зниження ділової активності підприємства, зниження оборотності активів власними оборотними коштами.

Що стосується сільськогосподарських підприємств ТОВ «Поділля-Агро С» та ТОВ «Криничанське», то за період дослідження відмічається зменшення питомої ваги запасів у структурі оборотних активів, що обслуговують виробничий цикл. Така ситуація може свідчити про нестачу фінансових ресурсів у сільськогосподарських підприємствах для придбання виробничих запасів у достатній кількості для забезпечення безперервної операційної діяльності.

Далі доцільно визначити ті показники фінансового стану, які залежать від умов обліку та методів оцінки запасів, представлених в обліковій політиці досліджуваних сільськогосподарських підприємств Миколаївської області (табл. 2.9, 2.10).

Таблиця 2.9 Оцінка коефіцієнтів платоспроможності, фінансової стійкості та ділової активності для сільськогосподарських підприємств Миколаївської області

Коефіцієнти	Норматив	На 31.12.18р.	На 31.12.19р.	На 31.12.20р.	Відхилення (+,-) 2020 р. від	
					2018 р.	2019 р.
ТОВ «Золотий Колос»						
Коефіцієнт поточної ліквідності (покриття)	> 1	6,11	1,51	1,8	-4,31	0,29
Коефіцієнт автономії	> 0.5	0,43	0,24	0,35	-0,08	0,11
Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів	3-5	3,15	2,13	0,77	-2,38	-1,36
ТОВ «Прометей-Сервіс»						
Коефіцієнт поточної ліквідності (покриття)	> 1	3,03	3,32	3,45	0,42	0,13
Коефіцієнт автономії	> 0.5	0,95	0,98	0,96	0,01	-0,02
Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів	3-5	2,0	1,22	1,21	-0,79	-0,01
ТОВ «Поділля-Агро С»						
Коефіцієнт поточної ліквідності (покриття)	> 1	0,59	0,65	0,93	0,34	0,28
Коефіцієнт автономії	> 0.5	0,1	-0,54	-0,1	-0,2	0,44
Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів	3-5	2,12	-	2,76	0,64	2,76
ТОВ «Криничанське»						
Коефіцієнт поточної ліквідності (покриття)	> 1	1,27	1,33	2,17	0,9	0,84
Коефіцієнт автономії	> 0.5	0,24	0,26	0,54	0,3	0,28
Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів	3-5	2,98	3,15	3,1	0,12	-0,05
СТОВ «Інгульське»						
Коефіцієнт поточної ліквідності (покриття)	> 1	1,32	1,01	1,22	-0,1	0,21
Коефіцієнт автономії	> 0.5	0,44	0,28	0,41	-0,03	0,13
Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів	3-5	2,05	2,06	2,73	0,68	0,67

Джерело: побудовано та розраховано за даними звітності сільськогосподарських підприємств

Коефіцієнт покриття (поточної ліквідності) показує достатність ресурсів підприємства, які можуть бути використані для погашення його поточних зобов'язань. На досліджуваних сільськогосподарських підприємствах ТОВ «Золотий Колос», ТОВ «Прометей-Сервіс», ТОВ

«Криничанське» та СТОВ «Інгульське» значення даного коефіцієнта більше 1 і має тенденцію до зростання, а отже, це є свідченням того, що дані підприємства є платоспроможними, у них цілком вистачає ресурсів для погашення поточних зобов'язань.

Лише у ТОВ «Поділля-Агро С» значення даного коефіцієнту менше 1, що є свідченням того, що у підприємства не достатньо ресурсів для погашення його зобов'язань. Позитивним є те, що розмір показника за період дослідження має тенденцію до зростання.

Коефіцієнт автономії показує питому вагу власного капіталу в загальній сумі засобів, авансованих у його діяльність. Фінансова автономія від зовнішніх джерел є високою лише у ТОВ «Прометей-Сервіс» (за період дослідження розмір коефіцієнта перевищує 0,5), тобто підприємство станом на 2020 рік на 96% є незалежним від зовнішнього фінансування.

Критичне значення даного показника має ТОВ «Поділля-Агро С», тобто підприємство є повністю залежне від позикових коштів, тобто не достатньо власних активів, зокрема й запасів, для того, щоб бути незалежним.

Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів відображає число оборотів товарно-матеріальних запасів підприємства за аналізований період.

Зниження даного коефіцієнту відмічається у ТОВ «Золотий Колос» та ТОВ «Прометей-Сервіс», що є свідченням збільшення запасів, зокрема готової продукції у структурі активів, що не дуже добре може вплинути на фінансовий стан підприємства.

Аналіз даних таблиці 2.10 свідчить, що протягом 2018-2020 рр. рентабельність (продукції, активів) майже всіх сільськогосподарських підприємств, крім ТОВ «Золотий Колос» мала тенденцію до зниження.

Зниження рентабельності продукції на підприємствах пов'язано із поступовим зростанням собівартості продукції.

**Таблиця 2.10 Динаміка рівня рентабельності (збитковості)
сільськогосподарських підприємств
Миколаївської області, 2018-2020 рр., %**

Показники	Роки			Відхилення 2020 р. до, в.п.:	
	2018	2019	2020	2018 р.	2019 р.
ТОВ «Золотий Колос»					
Рентабельність продукції	127,82	128,07	132,7	4,88	4,63
Рентабельність активів	4,0	4,04	14,73	10,73	10,69
ТОВ «Прометей-Сервіс»					
Рентабельність продукції	171,7	143,8	121,8	-49,9	-22
Рентабельність активів	32,1	13,7	5,5	-26,6	-8,2
ТОВ «Поділля-Агро С»					
Рентабельність продукції	177,67	171,72	143,49	-34,18	-28,23
Рентабельність активів	46,54	42,56	26,78	-19,76	-15,78
ТОВ «Криничанське»					
Рентабельність продукції	183,5	155,6	148,9	-34,6	-6,7
Рентабельність активів	44,5	34,8	29,5	-15	-5,3
СТОВ «Інгульське»					
Рентабельність продукції	122,2	121,8	117,4	-4,8	-4,4
Рентабельність активів	4,9	4,1	3,2	-1,7	-0,9

Джерело: побудовано та розраховано за даними звітності сільськогосподарських підприємств

У даному випадку досліджуваним сільськогосподарським підприємствам необхідно акцентувати власні зусилля на підвищенні ефективності управління витратами, а саме визначити найбільш вагомі складові собівартості продукції та знайти можливі варіанти їх скорочення (наприклад, зміна постачальників виробничих запасів).

Отже, можна зробити висновок, що механізм формування облікових даних сільськогосподарського підприємства зданий впливати на всю фінансову звітність та фінансові коефіцієнти та змінювати їх у належному напрямі. Тобто, за бажанням облікову політику підприємства застосовувати як ефективний інструмент управління показниками, що характеризують його фінансовий стан.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ЩОДО ФОРМУВАННЯ, РОЗКРИТТЯ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЕЛЕМЕНТІВ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Напрями удосконалення щодо формування та розкриття облікової політики сільськогосподарського підприємства

Необхідність удосконалення формування та розкриття облікової політики сільськогосподарського підприємства спричинена саме специфікою діяльності такого підприємства.

Так, основні фактори, що впливають на специфіку діяльності сільськогосподарського підприємства і відповідно на формування його облікової політики було акцентовано увагу у розділі 1 п.1.1 кваліфікаційної роботи.

Крім того, проведений аналіз формування та розкриття облікової політики п'яти досліджуваних сільськогосподарських підприємств Миколаївської області свідчить про необхідність її вдосконалення.

На нашу думку, розробку рекомендацій щодо вдосконалення облікової політики доцільно здійснювати таких напрямках, представлених на рисунку 3.1.

Щодо першого напрямку, анкетування головних бухгалтерів п'яти сільськогосподарських підприємств Миколаївської області показало, що діючі Положення про облікову політику розроблені з метою ведення фінансового обліку, мають стандартну структуру (організаційний, технічний та методичний розділи).

Необхідно зазначити, що останнім часом більшість суб'єктів господарювання почали виділяти управлінський облік в окрему категорію, у результаті чого, виникла необхідність використовувати нові можливості

збору та обробки інформації для прийняття управлінських рішень, у розробці єдиного середовища, які охоплює всі аспекти даного обліку, характерні для конкретного підприємства. Тому такі підприємства особливу увагу почали приділяти розробці облікової політики для цілей управлінського обліку.



Рисунок 3.1 – Основні напрями розробки рекомендацій щодо удосконалення облікової політики сільськогосподарського підприємства

Джерело: сформовано автором

Проблема розробки облікової політики для цілей управлінського обліку є особливо актуальною для сільськогосподарських підприємств, що зумовлено не лише специфікою їх діяльності, а й складністю організації та ведення самого обліку.

Головним призначенням управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах є його орієнтація на забезпечення ефективності діяльності підприємства, на контроль і оцінку раціональності

використання виробничих ресурсів, своєчасне виявлення факторів, які знижують підвищення ефективності, оперативне виявлення рентабельності виробництва, потреб ринку та прогнозування обсягів виробництва та продажу [50, с.161].

Що стосується розробки облікової політики для цілей управлінського обліку сільськогосподарського підприємства, то тут необхідно врахувати ряд моментів визначають побудову безпосередньо самого управлінського обліку. Найбільш істотними серед них можна назвати наступні:

- 1) використання у виробничому процесі біологічних активів;
- 2) наявність звітності про собівартість валової і товарної продукції;
- 3) наявність великої кількості статей витрат, які вважаються прямими;
- 4) нерівномірність проведення витрат протягом виробничого періоду;
- 5) наявність особливої групи витрат, які можна віднести до умовно-змінних [51].

Формування та розкриття облікової політики для цілей управлінського обліку є одним із ключових елементів організації управлінського обліку на підприємстві. Серед елементів облікової політики для цілей управлінського обліку можна виділити:

- визначення організаційно-фінансової структури підприємства та виділення центрів відповідальності;
- класифікація витрат за напрямками;
- функціонування системи бюджетування на підприємстві;
- формування системи внутрішньої управлінської звітності;
- автоматизація обліково-аналітичних процедур.

На законодавчому рівні, порядок ведення управлінського обліку не регламентовано й відповідно не регламентовано порядок розробки та затвердження облікової політики. Розробляється вона лише у внутрішній документації підприємства, і тільки адміністрацією даного підприємства [52].

Вважаємо, що облікова політика для цілей управлінського обліку сільськогосподарського підприємства, може складатися з наступних розділів:

1. Загальні засади управлінського обліку.
2. Форми документів та управлінської звітності, схеми їх руху.
3. Методи обліку доходів та витрат.
4. Система бюджетування.
5. Система управлінського аналізу.
6. Система управлінського контролю.

Наявність зміст вказаних розділів повністю відобразатимуть всі можливості управлінського обліку у сільськогосподарському підприємстві. Розроблятися дана політика повинна особою, призначеною директором сільськогосподарського підприємства за погодженням з усіма користувачами управлінської інформації, діяти безперервно, а внесення коригувань до неї має бути у разі виникнення нових обставин у фінансово-господарській діяльності підприємства та запровадження нових складових управлінського обліку.

Таким чином, якісно розроблена та грамотно викладена облікова політика для цілей управлінського обліку дозволить сільськогосподарському підприємству отримати безліч переваг, зокрема забезпечити ефективний розвиток підприємства, підвищить його конкурентоспроможність.

Значення облікової політики в організації діяльності будь-якого підприємства дуже суттєве, оскільки прийняті в ній способи відображення операцій в бухгалтерському обліку враховуються в процесі вироблення та прийняття управлінських рішень [53].

Зміст та структура облікової політики для цілей управлінського обліку є індивідуальною для кожного підприємства і становить комерційну таємницю.

Запропонована структура єдиної облікової політики для забезпечення організації ведення фінансового та управлінського обліку сільськогосподарського підприємства представлена у таблиці 3.1.

**Таблиця 3.1 Запропонована структура єдиної облікової політики
фінансового та управлінського обліку сільськогосподарського
підприємства**

Аспекти облікової політики	Питання, які характерні		
	Для фінансового та управлінського обліку	Для фінансового обліку	Для управлінського обліку
Організаційний	<ul style="list-style-type: none"> - рівень централізації системи бухгалтерського обліку на підприємстві; - структура бухгалтерської служби; - технологія обробки облікової інформації; - посадові інструкції головного бухгалтера та працівників бухгалтерської служби 	<ul style="list-style-type: none"> виділення підрозділів підприємства на окремий баланс 	<ul style="list-style-type: none"> - внутрішні стандарти діяльності сільськогосподарського підприємства; - визначення осіб, відповідальних за ведення управлінського обліку; - виділення центрів відповідальності; - формування системи бюджетування системи внутрішнього контролю
Технічний	<ul style="list-style-type: none"> - розробка та затвердження робочого плану рахунків; - розробка та затвердження графіку документообігу 	<ul style="list-style-type: none"> - форма ведення бухгалтерського обліку; - організація та проведення інвентаризації активів і зобов'язань 	<ul style="list-style-type: none"> - взаємозв'язок управлінського обліку із фінансовим; - забезпечення конфіденційності інформації; - структура та форми управлінської звітності, порядок подання
Методичний	<ul style="list-style-type: none"> - методи оцінки активів і зобов'язань; - методи нарахування необоротних активів; - вибір способів групування, списання витрат та методу обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції; - методи оцінки сільськогосподарської продукції і біологічних активів 	<ul style="list-style-type: none"> Перелік створюваних резервів і забезпечень, майбутніх витрат і платежів 	<ul style="list-style-type: none"> - номенклатура статей калькуляції; - класифікація витрат для цілей управлінського обліку; - вибір методу обліку витрат; - перелік показників оцінки ефективності центрів відповідальності; - облік доходів і витрат в розрізі центрів відповідальності;

Джерело: доповнено ідею [25]

Здійснивши у розділі 2 п.2.1 кваліфікаційної роботи оцінку складу елементів облікової політики, виявивши помилки та відсутність окремих норм і додатків у розроблених та затверджених Положеннях про облікову політику досліджуваних сільськогосподарських підприємств Миколаївської області, можемо запропонувати наступні рекомендації щодо усунення виявлених недоліків:

1. Щодо технічної складової Положення про облікову політику, то усім п'яти досліджуваним сільськогосподарським підприємствам Миколаївської області необхідно до розроблених Положень додати перелік матеріально-відповідальних осіб і підзвітних осіб, що придбавають матеріальні цінності, з якими укладаються договори про повну матеріальну відповідальність. Такий перелік можна представити у вигляді розробленого додатку до Положення про облікову політику.

Крім того, для ТОВ «Золотий Колос», ТОВ «Поділля-Агро С», СТОВ «Інгульське» необхідно розробити та затвердити графік документообороту.

Приклад запропонованого Графіку документообороту для даних сільськогосподарських підприємств представлено у додатку В.

2. У Положеннях про облікову політику необхідно зазначити або виділити окремими додатками:

- визначені норми витрат пального:

по-перше, для того, щоб управлінський персонал підприємства був упевнений, що паливно-мастильні матеріали (ПММ) використовуються тільки за призначенням;

по-друге, для уникнення сплати зайвого ПДВ. Адже понаднормові витрати ПММ відповідно до норм п. 198.5 ПКУ розцінюються як використані у негосподарській діяльності і потрібно буде донараховувати «компенсуючі» податкові зобов'язання з ПДВ [42];

- обов'язково всім досліджуваними сільськогосподарським підприємствам Миколаївської області прописати у Положенні про облікову

політику варіант обліку ТЗВ за одним з двох способів, визначених П(С)БО 9 «Запаси»;

- статті та елементи собівартості продукції/послуг – для ТОВ «Золотий Колос», ТОВ «Поділля-Агро С», ТОВ «Криничанське». Приклад роздробленого додатку «Номенклатура статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)» до Положення про облікову політику представлено у додатку Г;

- порядок обліку і розподілу витрат між звітним і наступним роком – для всіх п'яти сільськогосподарських підприємств Миколаївської області;

- методи калькулювання продукції – для всіх підприємств;

- порядок обліку продукції за первісною та справедливою вартістю відповідно П(С)БО 30 «Біологічні активи» - для всіх підприємств (табл. 3.2).

**Таблиця 3.2 Оцінка біологічних активів згідно П(С)БО 30
«Біологічні активи»**

Біологічні активи	Оцінка
Рослинництва	За первісною вартістю
- довгострокові	Субрахунок 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю»
- поточні	Субрахунок 231 «Основне виробництво в рослинництві»
Тваринництва	За справедливою вартістю
- довгострокові	Субрахунок 163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»
- поточні	Субрахунок 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»

Джерело: [55]

- навести класифікацію сільськогосподарської продукції за цільовим призначенням, вказавши номер рахунку для їх обліку – для всіх досліджуваних сільськогосподарських підприємств (табл. 3.3).

Таблиця 3.3 Класифікація сільськогосподарської продукції за цільовим призначенням

Сільськогосподарська продукція	Рослинництва		Тваринництва	
	рахунок	вид	рахунок	вид
Основна	27	Зерно, овочі, фрукти, насіння соняшнику, виноград, коренеплоди	27	Молоко, приріст живої маси при вирощуванні і відгодівлі тварин, мед, вовна основного стада овець
Супутня	22	Насіння льону, конопель	22	Віск у бджільництві
Побічна	22	Солома, гичка, бадилля	22	Гній, пташиний послід
Додаткова	27, 21	Чубуки, саджанці, розсада	27, 21	Приплід, нові рої бджіл, матеріал для розведення риби

Джерело: [55]

Таким чином, у роботі обґрунтовано перелік заходів, реалізація яких може багато в чому підвищити якість облікової політики сільськогосподарського підприємства:

- визначення чіткої структури, що містить організаційний, технічний та методичний розділи, а також включення до них відсутніх положень, які враховують специфіку діяльності сільськогосподарського підприємства;

- розробка управлінських елементів облікової політики, а також положень, що відображають специфіку діяльності сільськогосподарського підприємства.

Запропоновані дії для розробки рекомендацій щодо вдосконалення облікової політики сільськогосподарського підприємства та їх послідовність може бути використана у розвитку методичних основ формування облікової політики для інших суб'єктів господарювання, з урахуванням специфіки їх діяльності.

3.2. Удосконалення методики проведення внутрішнього контролю елементів облікової політики

Під час формування облікової політики сільськогосподарські підприємства, повинні приділяти увагу не тільки виробу способів ведення фінансового, управлінського та інших видів обліку, а й порядку організації здійснення внутрішнього контролю фінансово-господарської діяльності підприємства.

Проведені дослідження, що представлені у розділі 2 п.2.2 кваліфікаційної роботи, свідчать, що організації внутрішнього контролю та його проведенню на досліджених сільськогосподарських підприємствах Миколаївської області приділяється недостатньо уваги.

По-перше, у розроблених та затверджених Положеннях про облікову політику таких сільськогосподарських підприємств як ТОВ «Золотий Колос», ТОВ «Поділля-Агро С», ТОВ «Криничанське», СТОВ «Інгульське» взагалі відсутня інформація щодо організації та проведення внутрішнього контролю на підприємстві. Лише у ТОВ «Промтетій-Сервіс» у Положенні про облікову політику наведена інформація, що на підприємстві створений окремий структурний підрозділ, розроблено Положення щодо проведення внутрішнього контролю.

По-друге, більшість досліджуваних сільськогосподарських підприємств Миколаївської області ототожнюють поняття контролю над господарськими операціями з проведенням інвентаризації активів та зобов'язань.

Тому необхідно запропонувати ряд заходів щодо удосконалення методики проведення внутрішнього контролю у сільськогосподарських підприємствах, зокрема контролю елементів облікової політики, які також можуть бути запроваджені у діяльності досліджуваних сільськогосподарських підприємств Миколаївської області.

Так, система внутрішнього контролю будь-якого підприємства, у тому числі сільськогосподарського має бути спрямована на запобігання

недоцільних, неефективних або повторюваних дій у всіх сферах ведення фінансово-господарської діяльності, а також запобігання неефективному використанню наявних ресурсів.

На сьогодні розділи облікової політики, які визначають аспекти організації облікового процесу на підприємстві, мають свої особливості. Тому їх вплив є дуже важливим під час організації контролю на підприємстві. Належне формування положень облікової політики, дозволяє скоротити до мінімуму можливість навмисного чи випадкового спотворення (перекручення) інформації, необхідної для прийняття важливих управлінських рішень.

Місце внутрішнього контролю у системі прийняття рішень важливих управлінських рішень представлено на рисунку 3.2.



Рисунок 3.2 - Місце внутрішнього контролю у системі прийняття рішень важливих управлінських рішень підприємства

Джерело: сформовано автором

Основні аспекти, що розкриває Положення про облікову політику підприємства (рис. 3.2) входять до системи внутрішнього нормативного

регулювання і підприємство має обов'язково їх дотримуватись. Облікова політика є елементом регулювання бухгалтерського обліку, який поєднує всі аспекти облікової системи в єдину структуру та надає документам офіційного статусу. Щодо внутрішнього контролю, то він має здійснюватись на підприємстві безперервно. Так, контроль фінансово-господарської діяльності, при взаємозв'язку з обліковою політикою та визначеними процедурами у ній, має бути правильним та своєчасним, що дозволить керувати ризиками та знизити їх. Тому при формуванні системи внутрішнього контролю слід керуватися потребами самого сільськогосподарського підприємства, запитами користувачів бухгалтерської інформації, галузевими інструкціями, а також положеннями інших нормативних документів.

Внутрішній контроль на сільськогосподарському підприємстві може здійснюватись або безпосередньо на кожному робочому місці (самоконтроль або сумісний контроль на виробничих ділянках; контроль у функціональних відділах; контроль за реалізацією управлінських рішень), або спеціально створеною службою на підприємстві [56].

У випадку, коли обсяги діяльності та інші показники роботи сільськогосподарського підприємства (чисельність працівників, кількість наявних підрозділів, складських приміщень) є суттєвими, доцільним має бути розробка та затвердження порядку окремого внутрішнього документу (положення про внутрішній контроль, положення про внутрішній аудит, положення про контрольно-ревізійну роботу тощо) щодо здійснення внутрішнього контролю за господарськими операціями та створення окремого структурного підрозділу – служби внутрішнього контролю.

Механізм організації діяльності служби внутрішнього контролю сільськогосподарського підприємства можна представити у вигляді схеми наведеній на рисунку 3.3.

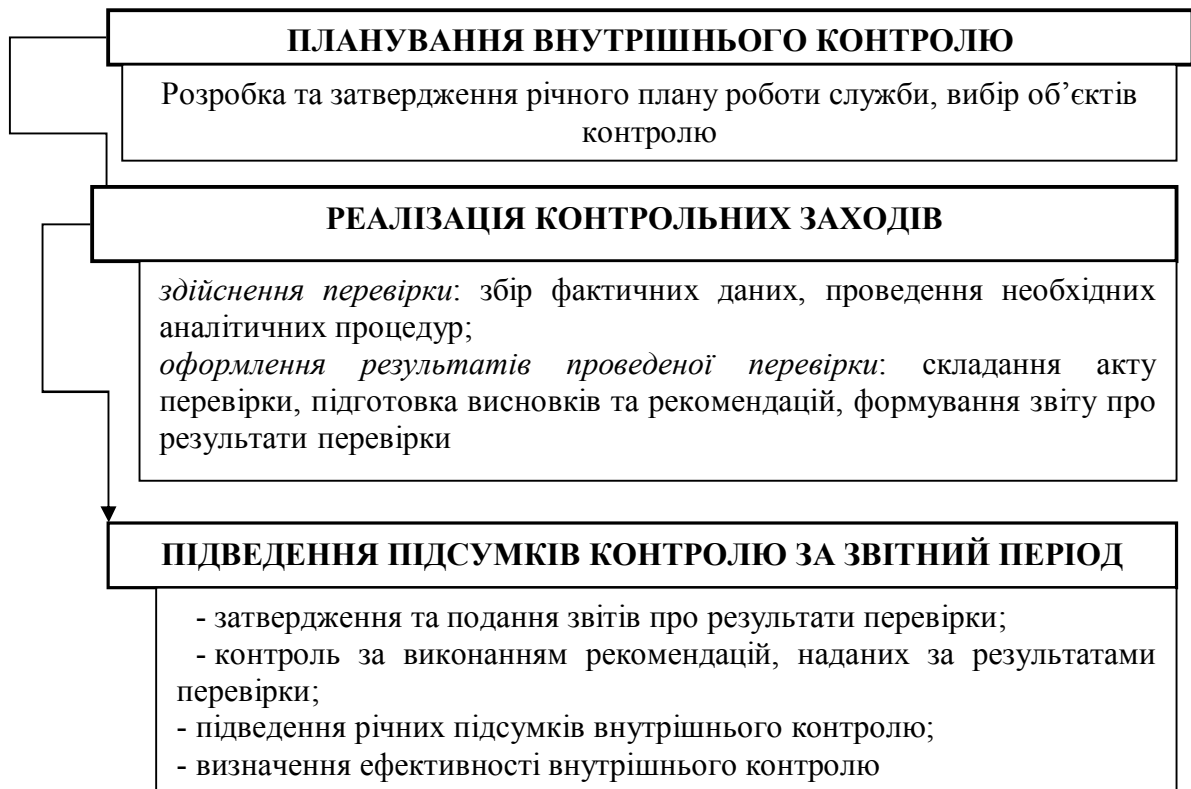


Рисунок 3.3 – Запропонований механізм організації діяльності служби внутрішнього контролю сільськогосподарського підприємства

Джерело: сформовано автором за матеріалами [57]

Діяльність служби внутрішнього контролю на підприємстві має бути регламентована, тобто має бути розроблено комплект внутрішніх нормативних документів регламентуючих діяльність даної служби (табл. 3.4).

Таблиця 3.4. Рекомендований комплект внутрішніх документів, що регламентують діяльність служби внутрішнього контролю на підприємстві

Назва документу	Зміст документу
Положення про службу внутрішнього контролю	Є основним документом, який визначає мету, основні завдання функціонування служби внутрішнього контролю на підприємстві, повноваження та відповідальність працівників, що входять до його штату
Методичні рекомендації щодо роботи служби внутрішнього контролю	Розкривають методичні аспекти діяльності служби внутрішнього контролю та функціонал співробітників, що входять до її штату, визначає алгоритм функціонування служби та принципи її взаємодії з іншими структурними підрозділами підприємства
Посадові інструкції співробітників служби внутрішнього контролю	Це комплект внутрішніх локальних організаційно-розпорядчих документів на кожного співробітника служби внутрішнього контролю, де прописано перелік його посадових обов'язків

Джерело: сформовано автором

Вивчення та оцінку облікової політики сільськогосподарських підприємств у процесі здійснення внутрішнього контролю пропонуємо здійснювати за напрямками, представленими на рисунку 3.4.

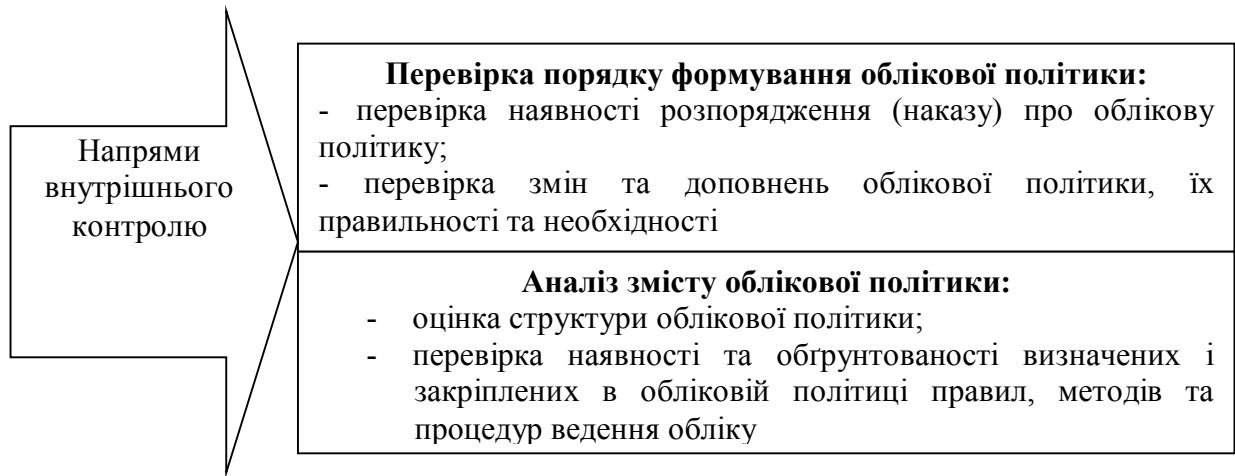


Рисунок 3.4 – Основні напрями вивчення та оцінки облікової політики сільськогосподарського підприємства під час здійснення внутрішнього контролю

Джерело: сформовано автором

Перевірку дотримання вимог законодавчо-нормативних документів щодо формування та розкриття облікової політики пропонуємо оформляти внутрішнім робочим документом «План заходів щодо усунення недоліків, виявлених в обліковій політиці під час проведення перевірки» (додаток Д).

Таким чином, облікова політика як внутрішній документ сільськогосподарського підприємства є ефективним інструментом внутрішнього контролю ведення бухгалтерського обліку. Для цього слід внести до облікової політики опис методів та процедур системи внутрішнього контролю за обліковою інформацією, що у подальшому забезпечить запобігання виникненню помилок, сприяють більш повному та достовірному відображенню фактів господарської діяльності та прийняттю правильних та ефективних управлінських рішень.

3.3. Розвиток практики застосування професійного судження бухгалтера у процесі розробки та розкриття облікової політики

Вибір способів організації та ведення бухгалтерського обліку здійснюється у процесі практичної реалізації професійного судження бухгалтера. Цим пояснюється значне зростання інтересу до облікової політики підприємств, а також до такого напрямку професійної діяльності бухгалтера, як висловлення свого професійного судження.

Більшість вітчизняних та іноземних науковців схиляються до думки, що професійне судження є головною, функціональною основою професійної культури бухгалтера. За свою суттю професійне судження представляє собою усвідомлений вплив бухгалтера на процеси формування інформаційного забезпечення обліково-контрольної системи діяльності підприємства.

Професійне судження є обов'язковим компонентом професійної діяльності бухгалтера, визначає якість прийнятих рішень у напрямі формування облікової політики, побудови адекватної системи внутрішнього контролю, податкового планування, управління бухгалтерськими та податковими ризиками тощо.

Саме формування сучасної облікової системи будь-якого підприємства має здійснюватися на основі професійного судження бухгалтера, враховувати специфіку діяльності підприємства та законодавчо-нормативне забезпечення бухгалтерського обліку. В основу побудови облікової системи покладена облікова політика, яка забезпечує ефективність та раціональність ведення бухгалтерського обліку з урахуванням об'єктивних та суб'єктивних зовнішніх та внутрішніх факторів.

Необхідно зазначити, що у системі законодавчо-нормативного забезпечення вітчизняного бухгалтерського обліку, а саме у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» п. 5, ст. 8 визначено, яким чином бухгалтер підприємства має застосовувати своє

професійне судження під час формування облікової політики, тобто підприємство самостійно визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства [2]. При цьому бухгалтер, неодмінно, повинен керуватися загальними принципами бухгалтерського обліку та фінансової звітності, визначених вищевказаним законом і забезпечити формування достовірної інформації про фінансовий стан і результати діяльності підприємства.

Таким чином, вищезгаданими законом визначено межі відповідно до яких має застосовуватись та розкриватись професійне судження (думка) бухгалтера (рис. 3.5).



Рисунок 3.5 – Умови застосування та розкриття професійного судження бухгалтера відповідно до вітчизняного законодавства

Джерело: сформовано автором

У МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [6], МСБО 8 «Облікова політика, зміни у бухгалтерських оцінках та помилки» [7] та МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» [58] прописано основні джерела, на які необхідно посылатись під час застосування професійного судження. Це:

– міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти фінансової звітності та Тлумачення (КТМФЗ, ПКТ);

– визначення, критерії визнання та оцінки активів, зобов'язань, доходу, витрат, наведені у публікаціях Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (IPSASB);

– публікації Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО), включаючи Концептуальну основу складання та подання фінансових звітів;

- діюча законодавчо-нормативна база з бухгалтерського обліку, зокрема національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

До того ж більшість МСБО та МСФЗ містять найважливіші аспекти формування професійного судження, як наприклад:

МСБО 8 «Облікова політика, зміни у бухгалтерських оцінках та помилки» - визначено регламент щодо застосування професійного судження при формуванні облікової політики та бухгалтерських оцінок [7].

МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» - прописано вимоги щодо застосування професійного судження для найкращого способу представлення звітної інформації [58].

МСБО 16 «Основні засоби» - встановлено вимоги застосування професійного судження при визначенні та віднесенні об'єкта до основних засобам, визначенні строку корисного використання, методу нарахування амортизації [59].

МСБО 36 «Зменшення корисності активів» - вимога застосування професійного судження для визначення суми очікуваного відшкодування знеціненого активу [60].

МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» - вимоги щодо застосування професійного судження для оцінки справедливої вартості [61].

З приводу цього, МСБО та МСФЗ дещо мають відмінності по відношенню до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, у змісті яких відсутнє визначення «професійне судження». Натомість національні П(С)БО також містять деякі аспекти бухгалтерського обліку

(альтернативні варіанти обліку), які вимагають застосування професійного бухгалтерського судження.

Погоджуємось з думкою більшості науковців, що професійне судження не має бути інструментом усунення недосконалостей діючого законодавства у сфері бухгалтерського обліку. Його потрібно застосовувати там, де необхідно враховувати специфіку діяльності підприємства. Адже саме ця специфіка, враховуючи різноманіття особливостей діяльності підприємства, не може бути повною мірою регламентована у законодавчо-нормативних документах з бухгалтерського обліку.

Під час формування облікової політики підприємства необхідно, насамперед, опрацювати нормативну базу. І тільки у тих випадках, коли у нормативних документах відсутні альтернативи обліку, або має місце обмежений вибір альтернатив обліку того чи іншого об'єкту, бухгалтер вдається до професійного судження. Крім того, у межах облікової політики розглядаються безпосередньо принципи, методи, прийоми та процедури обліку. Тому, крім уміння формувати професійне судження під час складання облікової політики, бухгалтер повинен застосовувати також усі свої знання, вміння та навички практичної роботи.

Формування професійного судження бухгалтера, у тому числі, під час розробки облікової політики сільськогосподарського підприємства має будуватися на основі принципів, представлених у таблиці 3.5.

Підтримуємо позицію Юхименко-Назарчук І.А. щодо існування зв'язку між професійним судженням та обліковою політикою підприємства, що у свою чергу, вимагає детального дослідження особливостей застосування професійного судження бухгалтера в умовах формування облікової політики підприємства, вивчення факторів і мотивів, які впливають на його здійснення [63, с.200].

Насамперед, необхідно розібратися процесом вибору того чи іншого способу обліку під час формування облікової політики на основі професійного судження бухгалтера.

Таблиця 3.5 Принципи, на основі яких формується професійне судження бухгалтера

Принцип	Суть
Принцип системного підходу щодо формування професійного судження	Суть полягає у тому, що під час формування професійного судження має бути проаналізована не лише внутрішня структура об'єкта як системи, а й уся сукупність зв'язків досліджуваного об'єкта з обов'язковим визначенням його місця серед інших об'єктів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.
Принцип обґрунтованості професійного судження	Визначає, що якісне професійне судження – це не просто точка зору бухгалтера, але й обґрунтована точка зору, що базується на виваженій обробці будь-якої інформації про об'єкти, щодо яких формується професійне судження. Реалізація даного принципу забезпечує достовірність облікової інформації, сформованої на основі виробленого професійного судження
Принцип послідовності у формуванні професійного судження	Дотримання даного принципу необхідне, оскільки саме він забезпечує взаємоузгодженість різних професійних суджень один одному. Зміна раніше сформованого судження можливе лише у випадку крайньої необхідності, коли буде доведено, що нове судження обґрунтовано та достовірно відображає зміст дій, які необхідно зробити під час ведення бухгалтерського обліку того чи іншого об'єкта.
Принцип можливості реалізації професійного судження	Суть принципу полягає у тому, що вироблене професійне судження існуватиме не тільки теоретично, а й може бути успішно реалізовано практично з урахуванням сучасного рівня розвитку технологій у сфері обліку

Джерело: доповнено матеріали [62]

Так, усі ситуації, пов'язані з вибором альтернативи обліку під час формування облікової політики можна класифікувати залежно від ступеня свободи такого вибору, що надається відповідними нормативними документами. Саме свобода вибору конкретного варіанту (альтернативи) обліку вимагає застосування професійного бухгалтерського судження.

Виходячи з цього, можна запропонувати такі три якісно різні типи застосування професійного судження бухгалтера.

Застосування професійного судження: тип 1 - означає вибір альтернативи обліку на основі професійного судження з обмеженого переліку допустимих альтернатив, визначених у нормативних документах. У такому разі необхідне знання переліку цих варіантів обліку та вміння застосувати професійне судження для вибору відповідного варіанту з урахуванням особливостей конкретної господарської операції.

Застосування професійного судження: тип 2 - передбачає вибір альтернатив обліку на основі професійного судження з переліку варіантів, визначених у нормативних документах. При цьому необхідні відповідні знання цих варіантів, а також уміння застосувати професійне судження для вибору такого варіанту, який підійде до конкретної операції.

Застосування професійного судження: тип 3 - має місце у випадку прямого посилання у нормативних документах до необхідності застосування професійного судження бухгалтера щодо вибору того чи іншого значення або варіанта обліку. Ступінь застосування професійної думки бухгалтера типу 3 найвища. Для визначення необхідного варіанта обліку бухгалтеру необхідно застосувати знання загальних принципів бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності до конкретної ситуації з урахуванням усіх особливостей розглянутої господарської операції.

Запропоновані підходи щодо вибору варіантів побудови облікової політики сільськогосподарського підприємства на основі представлених типів застосування професійного судження бухгалтера, наведені на рисунку 3.6.

Таким чином, формування облікової системи сільськогосподарського підприємства визначається специфікою її діяльності, що склалася системою нормативного регулювання бухгалтерського обліку та професійним судженням бухгалтера. Основу облікової системи формує облікова політика, яка визначає основні параметри функціонування облікової системи та забезпечує її ефективність у процесі ведення обліку. При цьому формування облікової політики залежить від об'єктивних та суб'єктивних факторів. Проблема поєднання таких факторів ускладнює процес формування та зміни облікової політики. Вирішення даних проблем лежить у площині професійного судження бухгалтера. Професійне судження відіграє важливу роль у формуванні достовірної, повної, порівнянної інформації про фінансовий стан, результати діяльності підприємства та удосконалення його облікової політики.

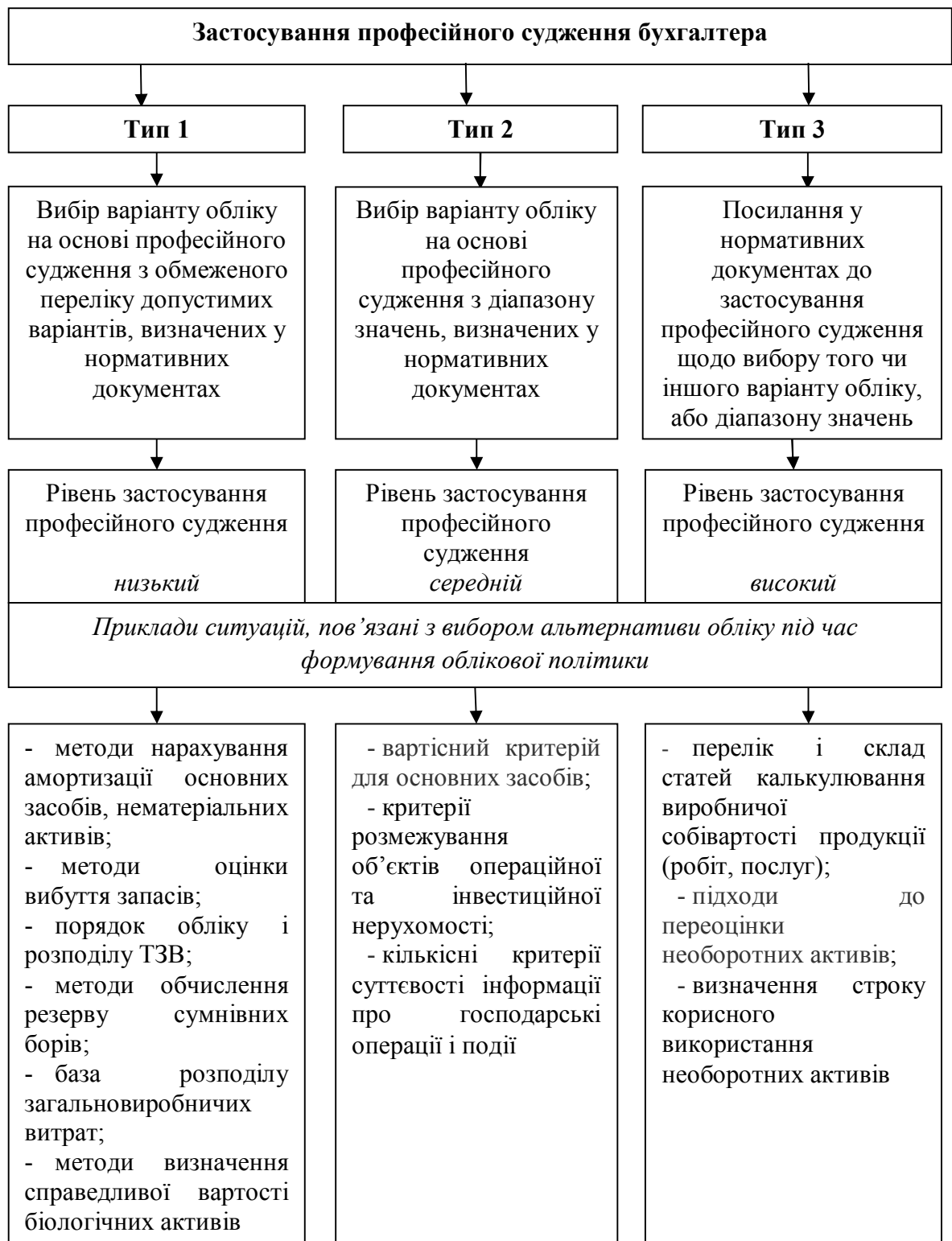


Рисунок 3.6 - Запропоновані підходи щодо вибору варіантів побудови облікової політики сільськогосподарського підприємства на основі представлених типів застосування професійного бухгалтерського судження

Джерело: сформовано автором

ВИСНОВКИ

Вивчення теоретичних та організаційно-методичних проблем щодо формування та розкриття облікової політики у системі обліково-контрольного забезпечення діяльності сільськогосподарського підприємства дозволяють сформулювати обґрунтовані висновки:

1. Теоретичним дослідженнями встановлено, що у сучасних умовах господарювання, головне завдання формування облікової політики полягає у подоланні інформаційного розриву між бухгалтерською службою (бухгалтером) підприємства та користувачами облікової інформації та фінансової звітності, шляхом розробки такого проєкту облікової політики, в основу якого буде покладено ідею прозорості діяльності підприємства. Теоретично доведено, що під час формування облікової політики сільськогосподарського підприємства необхідно враховувати ряд факторів, що впливають на вибір елементів та методів щодо обліку земельних угідь, біологічних активів, та процесів, пов'язаних з їх відтворенням, процесу самого виробництва сільськогосподарської продукції.

2. Систематизувавши і узагальнивши підходи науковців до сутності поняття «облікова політика», вважаємо, що облікова політика сільськогосподарського підприємства представляє собою внутрішній нормативний документ, у якому розкрито способи побудови його облікової системи шляхом вибору запропонованих законодавчо-нормативними документами альтернатив оцінки та обліку активів, капіталу, зобов'язань, доходів, витрат, господарських процесів, розробленого на основі професійного судження бухгалтера з метою формування достовірної фінансової звітності.

3. Обґрунтовано, що облікова політика є основою для систематизації та інтеграції обліково-контрольних процесів на сільськогосподарському підприємстві, які дозволяють підвищити актуальність, важливість та відповідність інформації, що отримується за їх допомогою, для забезпечення ефективної діяльності. До того ж вона є визначальним елементом обліково-

контрольного забезпечення діяльності будь-якого сільськогосподарського підприємства, яка має позитивний вплив на такий елемент як обліково-контрольна система у цілому.

4. За допомогою прийому анкетування проведено дослідження щодо сучасної практики формування та розкриття облікової політики у сільськогосподарських підприємствах Миколаївської області. Встановлено, що не всі підприємства приділяють достатньо уваги приділяють питанню розкриття облікової політики для цілей бухгалтерського обліку. Серед недоліків розроблених і затверджених Положень облікової політики сільськогосподарських підприємств є: відсутність оптимального змісту положення; неповне розкриття обраних елементів облікової політики; відсутність або не повний перелік необхідних додатків до положень.

5. Дослідженнями встановлено, внутрішній контроль на досліджуваних сільськогосподарських підприємствах Миколаївської області здійснюється таких у трьох напрямках: контроль фактів господарського життя; контроль за веденням бухгалтерського обліку; контроль за складанням звітності. Незважаючи на те, що контрольні процедури застосовуються по відношенню до важливих та значущих господарських операцій, але більшість проблем, пов'язаних з ефективністю внутрішнього контролю на даних підприємствах, також пов'язані з відсутністю системності у даній сфері, тобто відсутністю внутрішніх документів з питань проведення внутрішнього контролю. Визначено, що окремі вимоги щодо здійснення внутрішнього контролю містяться у Положенні про облікову політику підприємства – фактично лише порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань.

6. Аналітичними процедурами доведено, що елементи облікової політики, які відображаються у формах фінансової звітності впливають на її показники, а також на аналітичні показники, розраховані на підставі звітності. Зокрема, визначено вплив об'єкта обліку «запаси» на такі показники фінансової звітності, як розмір доходу від реалізації продукції, собівартості реалізованої

продукції та на аналітичні показники такі, як платоспроможності, фінансової стійкості, ділової активності та рентабельності.

7. Обґрунтовуючи роль управлінського обліку у фінансово-господарській діяльності сільськогосподарського підприємства, розроблено та запропоновано структуру єдиної облікової політики у таких аспектах, як організаційний, технічний та методичний.

8. Оцінивши склад елементів облікової політики, виявивши помилки та відсутність окремих норм і додатків у розроблених та затверджених Положеннях про облікову політику досліджуваних сільськогосподарських підприємств Миколаївської області, запропоновано ряд рекомендацій щодо усунення виявлених недоліків, зокрема розробити та затвердити перелік необхідних додатків таких, як перелік матеріально-відповідальних осіб і підзвітних осіб, що придбавають матеріальні цінності, з якими укладаються договори про повну матеріальну відповідальність, графік документообігу, визначені норми витрат пального, номенклатуру статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

9. З метою забезпечення та функціонування належної системи внутрішнього контролю у сільськогосподарському підприємстві обґрунтовано заходи щодо удосконалення методики здійснення такого контролю, які також можуть впроваджувати у свою діяльність досліджувані сільськогосподарські підприємства Миколаївської області.

10. Доведено, що формування облікової системи сільськогосподарського підприємства визначається специфікою її діяльності, що склалася системою нормативного регулювання бухгалтерського обліку та професійним судженням бухгалтера. При цьому її формування залежить від об'єктивних та суб'єктивних факторів. Проблема поєднання таких факторів ускладнює процес формування та зміни облікової політики. Вирішення даних проблем лежить у площині професійного судження бухгалтера. Професійне судження відіграє важливу роль у формуванні достовірної, повної, порівнянної інформації про фінансовий стан, результати діяльності підприємства та удосконалення його облікової політики.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку : монографія. Полтава : РВВ ПУЕТ, 2014. 373 с.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. №996–XIV / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 р. №173 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» від 28 травня 1999 р. №137 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99#Text>.
5. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України: Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. №635 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text>.
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» / Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text.
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» / Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020#Text.
8. Романів Р. Професійне судження бухгалтера та облікова політика: нормативно-правовий аспект. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2018. №4. С.42-49.

9. Чебан Ю.Ю., Пташник О.П. Особливості формування облікової політики у сільськогосподарських підприємствах. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 7. 896-899.
10. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Житомир : ЖІТІ, 2010. 640 с.
11. Васильєва Л.М. Сутність облікової політики, її значення і вимоги, які до неї пред'являються. *Ефективна економіка*. 2013. №6. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2131>.
12. Верига Ю.А., Кулик В.А., Ночосова Ю.О., Іванюк С.Ю. Облікова політика : навчальний посібник. К. : ЦУЛ, 2015. 309 с.
13. Дубініна М. В., Боева О.В. Формування облікової політики сільськогосподарських підприємств. *Облік і фінанси*. 2014. №4. С. 17-23
14. Кушнір Л.А., Коркушко О.Н., Кушнір В.О. Вплив облікової політики на організацію обліку господарюючого суб'єкта. *Приазовський економічний вісник*. 2020. Вип. 3(20). С.246-251.
15. Кужельний М. В., Лінник В.Г. Теорія бух обліку : підручник. К. : КНЕУ, 2001. 334 с.
16. Приходько І.П. Облікова політика сучасного підприємства: теоретичні аспекти формування. *Економіка та держава*. 2013. №5. С.73-76.
17. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Теорія і практика формування облікової політики : монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2010. 260 с.
18. Сирцева С.В. Методичні аспекти формування облікової політики на сільськогосподарських підприємствах / С. В. Сирцева. *Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси*. – Луцьк : Луцький національний технічний університет. 2014. Вип. 11 (41), Ч. 2. С. 334–342.
19. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. К. : Знання, 2004. 447 с.
20. Лучик Г.М. Облікова політика як інструмент формування обліково-аналітичної інформації в управлінні. *Ефективна економіка*. 2015. №12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4664>.

21. Щирба М.Т., Щирба І.М. Облікова політика в системі економічної безпеки підприємства. *Наукові записки*. 2013. №1 (42). С.47-59.
22. Васильєва Л.М. Особливості вибору та обґрунтування облікової політики аграрних підприємств. *Вісник КрНУ імені Михайла Остроградського*. 2019. Вип. 4 (117). С. 40-45.
23. Качмар О.В. Формування облікової політики аграрних підприємств. *Агросвіт*. 2014. №16. С.35-41.
24. Романів Є.М., Кравичшин І.М. Особливості організації і методика розробки облікової політики на сучасному етапі функціонування підприємств в Україні. *Modern Economics*. 2018. №10. С.115-121.
25. Сирцева С.В., Ізвощик Т.М. Фактори, що впливають на формування облікової політики сільськогосподарських підприємств. *Modern Economics*. 2020. №24(2020). С. 177-182. DOI: [https://doi.org/10.31521/modecon.V24\(2020\)-28](https://doi.org/10.31521/modecon.V24(2020)-28).
26. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» від 27 квітня 2000 р. №92 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text>.
27. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» від 18 листопада 2005 р. №790 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text>.
28. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20 жовтня 1999 р. №246 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>.
29. Козир М.А. Вплив інформаційних потреб користувачів на формування. *Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки* : матеріали XIII Міжнар. наук.-практ. конф., м. Луцьк, 3 грудня 2021 р. Луцьк : ІВВ Луцького національного технічного університету, 2021. С.199-201.

30. Головай Н.М., Сисоєва І.М. Місце фінансової звітності в системі обґрунтування і прийняття рішень. *Інфраструктура ринку*. 2019. Вип. 36. С.494-499.
31. Засадний Б.А. Формування облікової політики в системі бухгалтерського обліку підприємства. *Причорноморські економічні студії*. 2016. Вип. 12-2. С. 159-164.
32. Дем'яненко М.Я., Рожелюк В.М. Системний підхід до формування облікової інформації для потреб управління. *Облік і фінанси*. 2016. №2(72). С.8-15.
33. Мулик Т.О. Облікова політика як інструмент управління оподаткуванням. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 4. С.1007-1012.
34. Орел В.М. Сутність і роль контролю як функцій управління. *Ефективна економіка*. 2013. №6. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3763>.
35. Хлівна І.В. Обліково-контрольне забезпечення фінансової діяльності суб'єкта господарювання. *Економіка та управління підприємствами*. 2018. Вип.5 (16). С.187-191.
36. Предко І.Ю. Особливості функціонування обліково-контрольного забезпечення діяльності підприємств України. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*. 2015. №2. С.148-156.
37. Гангал Л.С. Організація та методика обліку у забезпеченні конкурентоспроможності сільськогосподарських формувань. *Ефективна економіка*. 2015. №10. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4467>.
38. Демиденко Л.П. Звітність та облікова політика підприємства. *БІЗНЕСІНФОРМ*. 2013. №2. С.204-208.
39. Юхименко-Назарчук І.А., Самосей А.В. Теоретичні аспекти облікової політики корпорації. *Економіка і суспільство*. 2016. Вип. 7. С.997-1004.

40. Проскура К. Облікова політика підприємства. *Вісник. Офіційно про податки*. 2017. №48 (952). URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100006669-oblikova-politika-pidpriyemstva-1>.

41. Методичні рекомендації щодо облікової політики та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України: Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. №635 / Міністерство фінансів України URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text>.

42. Податковий Кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI із змінами і доповненнями. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T102755.html.

43. Концептуальна основа фінансової звітності / Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, вересень 2010 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009#Text.

44. Ключ Ю.І., Іжболдіна А.В. Оцінка ефективності внутрішнього контролю промислових підприємств. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2020. №3 (69). С. 52-57.

45. Станкевич Г. Особливості системи внутрішнього контролю підприємства та роботи внутрішнього аудитора. *Аудитор України*. 2014. №9 (226). С.32-37.

46. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Наказ Міністерства фінансів України від 2 січня 2012 р. №879 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text>.

47. Губачова О.М., Куценко В.А. Становлення облікової політики та її вплив на показники фінансової звітності підприємства. Облік і фінанси АПК: освітній портал. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/stanovlennya-oblikovoi-politiki-ta-ii-vpliv-na-pokazniki-zvitnosti-pidpriemstva.html>.

48. Калабухова С.А. Вплив облікової політики на аналітичні показники фінансової звітності підприємства. *Облік, оподаткування і*

контроль: теорія та методологія: матеріали Міжнародної науково-практичної Інтернет-конф., м. Тернопіль, 30 червня 2017 р. Тернопіль, 2017. С.127-130.

49. Кулик В.А. Вплив облікової політики підприємства на результати аналізу фінансової звітності. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2011. Вип. 20, Ч. II. С.127-132.

50. Смірнова Н.В., Клименко Я.В. Особливості побудови управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах. *Наукові записки*. 2012. Вип.12, Ч.1. С.160-166.

51. Моссаковський В.Б., Бублик С.Я. Управлінський облік та його особливості у сільському господарстві. *Облік і фінанси АПК*. 2006. URL: <http://magazine.faaaf.org.ua/upravlinskiy-oblik-ta-yogo-osoblivosti-u-silskomu-gospodarstvi.html>.

52. Лепетан І.М., Грішина І.О. Облікова політика як один з інструментів оптимізації управлінського обліку на підприємстві. *Молодий вчений*. 2019. №11 (75). С.139-141.

53. Обліково-податкова політика підприємств. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/6248-qqq-15-m2-17-02-2015-oblkovo-podatкова-poltika-pdprimstv>.

54. Наказ про облікову політику сільгоспідприємства. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/special-24-oblikova-polityka-pidpriemstva-v-detaliakh-167-prikaz-ob-uchetnoj-politike-selxozpredpriyatiya>.

55. Малишкін О. Як сільськогосподарському підприємству сформувати облікову політику. *Головбух*. 2021. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/9250-yak-slskogospodarskomu-pdprimstvu-sformuvati-oblkovu-poltiku>.

56. Муля Я.І. Методичні та організаційні підходи до системи внутрішнього контролю на підприємстві. *АГРОСВІТ*. 2020. №17-18. С.28-38.

57. Каменська Т.О., Редько О.Ю. Внутрішній контроль і аудит в управлінні: практ. посіб. Наук. шк. аудиту, Нац. Центр Обліку та Аудиту. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2015. – 375 с.

58. Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» / Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_004#Text.

59. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» / Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text.

60. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 «Зменшення корисності активів» / Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_047#Text.

61. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості» / Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_068#Text.

62. Разборська О.О., Лесік Л.С. Формування професійного судження у сфері бухгалтерського обліку та аудиторської практики. Фінанси, облік, банки. 2019. №1 (24). С.158-168.

63. Юхименко-Назарчук І.А. Особливості застосування професійного судження бухгалтера в умовах формування облікової політики підприємства: інституційний аспект. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2014. Вип. 2 (29). С.195-206.

Додатки

Додаток А

Анкета

«Тестування облікової політики для цілей бухгалтерського обліку»

Просимо Вас дати відповідь на запитання розміщені в анкеті.

1. Повна назва та адреса сільськогосподарського підприємства

2. Спеціалізація сільськогосподарського підприємства

№ п\п	Зміст запитання	Відповідь		
		Так	Ні	Свій варіант відповіді
3.	Чи розроблено та затверджено на Вашому підприємстві Наказ (положення) про облікову політику?			
4.	Визначте рівень централізації системи обліку на підприємстві			
	- облік ведеться централізовано			
	- облік ведеться децентралізовано			
5.	Вкажіть, хто на підприємстві відповідає за організацією та ведення бухгалтерського обліку			
	- бухгалтерська служба (відділ бухгалтерії) на чолі з головним бухгалтером			
	- штатний працівник підприємства – головний бухгалтер			
	- спеціаліст з бухгалтерського обліку, зареєстрований як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи			
	- власник підприємства			
6.	Вкажіть технологію обробки облікових даних на Вашому підприємстві:			
	- автоматизована обробка			
	- ручний спосіб обробки із частковим застосуванням засобів автоматизації			
	- ручний спосіб обробки			
7.	Якщо облік на підприємстві автоматизовано, вкажіть яку саме бухгалтерську програму ви застосовуєте?			
8.	Яка форма ведення бухгалтерського обліку на Вашому підприємстві?			
	- журнально-ордерна			
	- меморіально-ордерна			
	- журнал-головна			
9.	Чи розроблено на Вашому підприємстві Робочий план рахунків як окремий додаток облікової політики?			

	Повноваження на підпис документів на Вашому підприємстві:			
10.	- перелік уповноважених осіб прописано у Положенні (наказі) про облікову політику			
	- затверджено розпорядчим документом - наказом по підприємству			
11.	Чи укладено із матеріально-відповідальними та підзвітними особами, що придбавають матеріальні цінності договори про повну матеріальну відповідальність?			
12.	Чи наведено у Положенні (наказі) про облікову політику затверджений перелік посад матеріально-відповідальних осіб?			
	Чи визначено на Вашому підприємстві технологію обробки облікової інформації? Як саме?			
14.	-розроблено та затверджено Графік документообігу, представлений у додатках до облікової політики			
	- визначено перелік осіб, які мають право отримувати та видавати матеріальні цінності (окремий додаток до облікової політики)			
	Чи зазначено у Положенні (наказі) про облікову політику порядок та строки проведення інвентаризації активів і зобов'язань?			
15.	- порядок проведення інвентаризації прописано у внутрішньому положенні по підприємству і представлено в окремому додатку до облікової політики			
	- проводиться відповідно до наказу керівника із зазначенням обсягів і термінів інвентаризації активів і зобов'язань			
	Як організована система внутрішнього контролю на підприємстві?			
16.	- здійснюється окремо уповноваженою особою			
	- створений окремий структурний підрозділ, розроблено Положення щодо проведення внутрішнього контролю як окремий додаток облікової політики			
	- у Положенні (наказі) про облікову політику відсутня інформація щодо організації внутрішнього контролю на підприємстві			
	Чи зазначено у Положенні (наказі) про облікову політику Вашого підприємства кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності? Якщо, так, вкажіть в якому розмірі?			
17.	- активів, зобов'язань і власного капіталу			
	- окремих доходів і витрат			
	- зменшення корисності об'єктів основних засобів			
	- статей фінансової звітності			
18.	Чи зазначено у Положенні (наказі) про облікову політику Вашого підприємства визначені норми витрат пального			
19.	Вартісний поріг для віднесення необоротних активів до основних засобів визначено у розмірі:			
	- 20 000 грн			

	- відсутній			
20.	Який метод нарахування амортизації основних засобів застосовується на підприємстві? Чи прописаний даний метод у Положенні (наказі) про облікову політику?			
	- прямолінійний			
	- виробничий			
	- кумулятивний			
	- зменшення залишкової вартості - прискореного зменшення залишкової вартості			
21.	Який визначено період для нарахування амортизації?			
	- щомісячно - щоквартально			
22.	Який метод нарахування амортизації нематеріальних активів застосовується на підприємстві?			
	- прямолінійний			
	- виробничий			
	- кумулятивний			
	- зменшення залишкової вартості - прискореного зменшення залишкової вартості			
23.	Ліквідаційна вартість об'єктів основних засобів:			
	- встановлюється на підставі письмового розпорядження директора підприємства - не визначається і у Положенні (наказі) про облікову політику не відображається			
24.	Чи зазначено у Положенні (наказі) про облікову політику Вашого підприємства метод нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів? Вкажіть який?			
	- у першому місяці використання об'єкта у сумі 100% його вартості 50 % вартості – у першому місяці використання, а решта 50 % – у місяці списання об'єкта з баланс			
25.	Чи проводиться переоцінка основних засобів на Вашому підприємстві? Якщо так, чи зазначено у Положенні (наказі) про облікову політику умови її проведення?			
	- за умови, що залишкова вартість окремого об'єкта більш ніж на 10% відрізняється від його справедливої вартості на дату баланс - переоцінка основних засобів не проводиться			
26.	Одиницею бухгалтерського обліку запасів на Вашому підприємстві визнають:			
	- найменування - однорідну групу			
27.	Який метод оцінки вибуття запасів визначено у Положенні (наказі) про облікову політику?			
	- середньозважена собівартість			
	- метод ФІФО			
	- ідентифікованої собівартості			
	- нормативних затрат - ціни продажу			

28	Облік транспортно-заготівельних витрат на Вашому підприємстві ведеться:			
	- на окремому субрахунку з подальшим розподілом за середнім відсотком;			
	- прямого включення до складу первісної вартості одиниці (групи) придбаних запасів при їх оприбуткуванні;			
29.	У Положенні (наказі) про облікову політику Вашого підприємства зазначено метод оцінки поточних біологічних активів:			
	- первісна вартість			
	- справедлива вартість			
30.	Чи створюється резерв сумнівних борів за дебіторською заборгованістю на Вашому підприємстві?			
31.	На вашому підприємстві застосують наступний метод визначення величини резерву сумнівних боргів:			
	- метод абсолютної суми сумнівної заборгованості			
	- застосування коефіцієнта сумнівності			
32.	Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції на Вашому підприємстві:			
	- затверджено в окремому додатку до облікової політики			
	- склад і перелік не наведено			
33.	Перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат на Вашому підприємстві:			
	- затверджено в окремому додатку до облікової політики			
	- склад і перелік не наведено			
34.	Базою розподілу змінних і постійних розподілених загальновиробничих витрат на Вашому підприємстві є:			
	- прямі витрати на оплату праці			
	- години праці			
	- обсяг діяльності			

Джерело: сформовано автором

Додаток Б

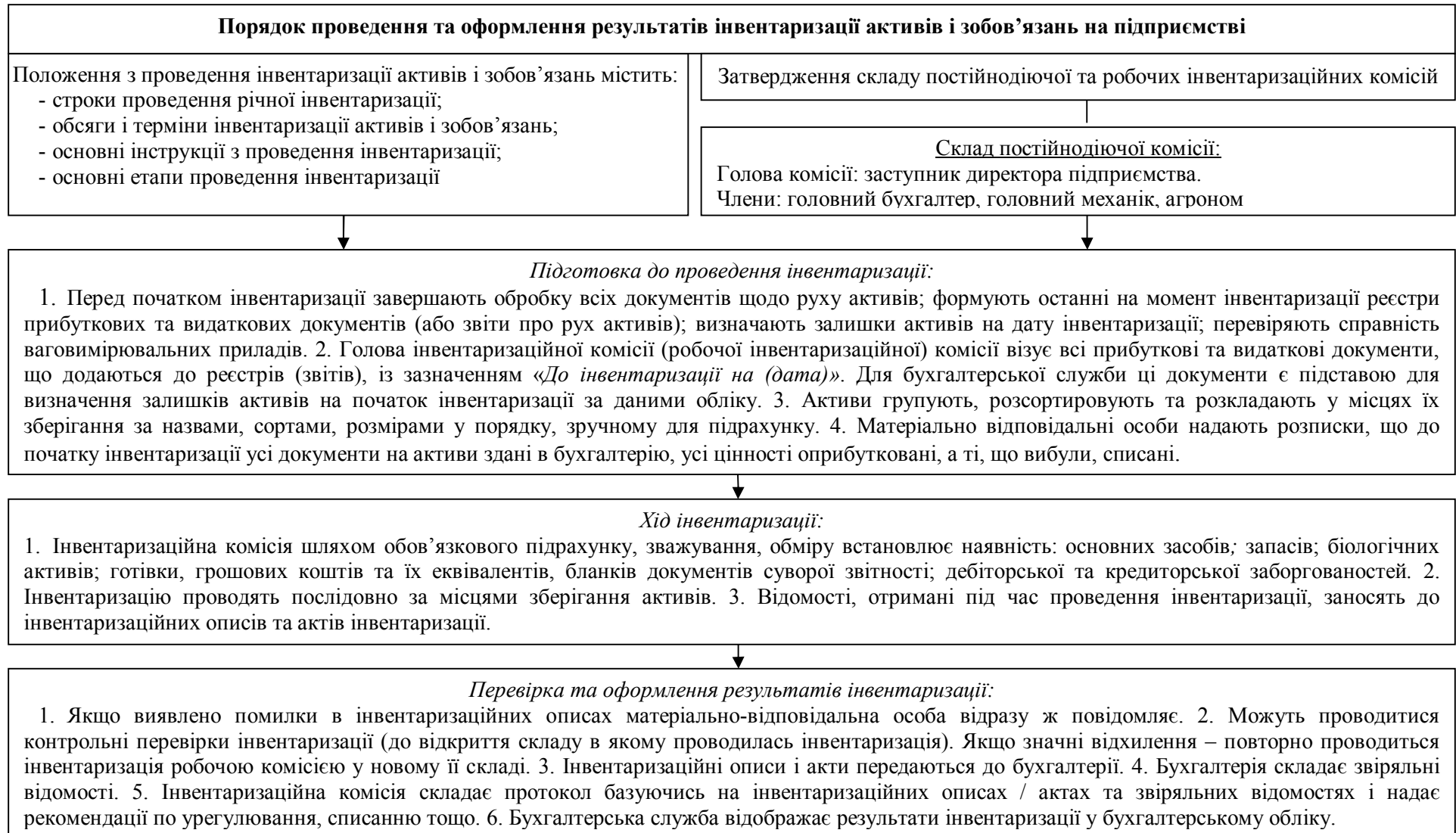


Рисунок Б.1 - Порядок проведення та оформлення результатів інвентаризації активів і зобов'язань у ТОВ «Золотий Колос» м. Миколаїв

Додаток В
Додаток до Положення про облікову політику сільськогосподарського підприємства
Графік документообігу по підприємству

Назва документа	Створення документа			Перевірка документа			Обробка документа		Передача до архіву	
	Кількість прим.	Відповідальний за оформлення	Термін виконання	Відповідальний за перевірку	Хто надає	Термін надання	Хто виконує	Термін виконання	Хто виконує	Термін передавання
Документальне оформлення готівкових операцій										
Прибутковий касовий ордер (ф. № КО-1)	1	Касир (бухгалтер)	У день надходження готівки в касу	Головний бухгалтер (заступник)	Касир (бухгалтер)	У день надходження готівки	Головний бухгалтер	Наступного дня після оприбуткування готівки	Головний бухгалтер	Січень наступного за звітним року
Видатковий касовий ордер (ф. № КО-2)	1	Касир (бухгалтер)	У день виплати готівки з каси	Головний бухгалтер (заступник)	Касир (бухгалтер)	У день видачі готівки	Головний бухгалтер	Наступного дня після видавання готівки	Головний бухгалтер	Січень наступного за звітним року
Документальне оформлення операцій, пов'язаних з основними засобами										
Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів	1	Постійно діюча комісія	У день оприбуткування основних засобів	Бухгалтерія	Матеріально-відповідальна особа	У день приймання об'єкта основних засобів	Бухгалтер	Наступного дня після приймання основних засобів	Головний бухгалтер	Січень наступного за звітним року
Акт списання основних засобів	2	Постійно діюча комісія	У день ліквідації об'єкта основних засобів	Бухгалтерія	Матеріально-відповідальна особа	Наступного дня після підписання документа членами комісії	Бухгалтер	Наступного дня після ліквідації основних засобів	Головний бухгалтер	Січень наступного за звітним року

Джерело: сформовано автором за матеріалами [55]

Додаток Г

Додаток до Положення про облікову політику
ТОВ «Золотий Колос»
«ЗАТВЕРДЖУЮ»
Директор ТОВ «Золотий Колос»
Н. В. Іванова
29.12.21 р.

**Номенклатура статей калькулювання
виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)**

Статті витрат	У рослинництві	У підсобних промислових виробництвах	У допоміжних виробництвах	В обслуговуючих господарствах
Витрати на оплату праці	+	+	+	+
Відрахування на соціальні заходи	+	+	+	+
Насіння та посадковий матеріал	+	-	-	-
Паливо та мастильні матеріали	+	+	+	+
Добрива	+	-	-	-
Засоби захисту рослин	+	-	-	-
Сировина та матеріали	-	+	+	+
Роботи та послуги	+	+	+	+
Витрати на ремонт необоротних активів	+	+	+	+
Витрати на утримання необоротних активів	+	+	+	+
Інші витрати	+	+	+	+
Непродуктивні витрати	+	+	+	+
Загальновиробничі витрати	+	+	+	+

Додаток Д

«ЗАТВЕРДЖУЮ»

Керівник служби внутрішнього контролю

(назва сільськогосподарського підприємства)

**План заходів щодо усунення недоліків, виявлених в обліковій політиці
під час проведення перевірки
від _____20_ року**

Зміст порушення	Перелік заходів щодо усунення порушень та їх недопущення у майбутньому	Термін виконання	Відповідальний за виконання	Відмітка про виконання