

## ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ: МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

Чебан Ю.Ю., Лугова О.І., Босва О.В.

Миколаївський національний аграрний університет

Визначено значення облікової політики. Визначено механізм формування облікової політики суб'єкта господарювання та механізми їх впровадження. Проаналізовано стан та особливості облікової політики сільськогосподарських підприємств як суб'єкта з специфічними елементами обліку. Описано сучасне нормативне регулювання, його рівні та методологічне забезпечення. Зазначено необхідність вдосконалення законодавчої бази в умовах ринкової економіки.

**Ключові слова:** сільськогосподарське підприємство, облікова політика, програмне забезпечення, Наказу про облікову політику, удосконалення.

**Постановка проблеми.** На сучасному етапі розвитку господарської діяльності в Україні посилюються вимоги щодо організації бухгалтерського обліку та контролю з безпосередньою адаптацією в міжнародний правовий простір. Дане явище сприятиме удосконаленню та інноваційному розвитку вітчизняних сільськогосподарських підприємств в сфері аграрного бізнесу.

Нові тенденції в економічних процесах, в тому числі вихід на міжнародні ринки, вливання інвестицій у вітчизняний капітал, як наслідок, необхідність складання фінансової звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів, визначає необхідність удосконалення методології та організації облікової політики сільськогосподарських підприємств.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** «Облікова політика» – новий термін, який з'явився з прийняттям Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Згідно цього документу облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [4]. Дане питання досліджувалося зарубіжними та вітчизняними вченими, такими як Маренич Т.Г., Жук В.М., Білуха М.Т., Пушкар М.С. Лівінська Л. Г., Кулик В.А.

На наш погляд, наявність різних підходів до розуміння сутності облікової політики свідчать про незавершеність наукових пошуків в цьому напрямі.

**Метою нашого дослідження** є оцінка особливостей формування облікової політики сільськогосподарських підприємств з ціллю виявлення шляхів покращення організації облікового процесу на прикладі окремого суб'єкта господарювання.

**Виклад основного матеріалу.** До основних проблем слід віднести труднощі формування облікової політики, відсутність достатнього досвіду в її формуванні, недооцінювання значущості та важливості правильного формування облікової політики. Таким чином, вміло побудована облікова політика є одним із найважливіших інструментів управління діяльністю фірми і досягнення поставлених цілей менеджменту.

Значення облікової політики переоцінити неможливо. Воно полягає в упорядкуванні облікового процесу та лібералізації обліку на підприємстві, формуванні методики обліку окремих об'єктів, фактів та результатів діяльності підприємства на основі загальноприйнятих принципів та правил, забезпеченні порівнянності облікових даних, наданні обліку плановірності та послідовності, підвищенні ефективності організації обліку. Це зумовлює необхідність та актуальність дослідження сучасного стану і проблем формування облікової політики підприємства з метою уточнення окремих теоретичних

положень та розроблення практичних рекомендацій з удосконалення Наказу про облікову політику.

В Україні триває робота по підготовці нових та внесенні змін у діючі Положення (стандарт) бухгалтерського обліку. Проте, останнім часом, проблемами облікової політики стали опікуватися і фірми-розробники програмного забезпечення для підприємств. На даний час немає наукового обґрунтування організації облікової політики у податковому та управлінському обліку, немає єдності щодо складу елементів облікової політики та не проводиться оцінка комп'ютерних програм щодо повноти реалізації в них елементів облікової політики.

Таким чином, причини виникнення та розвитку облікової політики у вітчизняному обліку пов'язані з:

- розширенням видів діяльності та організаційно-правових форм ведення бізнесу в умовах ринкової економіки;
- переходом України на національні стандарти бухгалтерського обліку, що мають у своїй основі міжнародні стандарти обліку та звітності;
- наданням в законодавчих актах альтернативних варіантів організації та ведення бухгалтерського обліку;
- зміною ролі бухгалтера в господарському житті підприємства від простого реєстратора господарських операцій до активного її учасника.

Вимоги, які висувуються користувачами до інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку, постійно підвищуються. Розвиток економічних відносин, зростання інвестицій, глобалізація економіки, а також суттєві зміни в засобах комунікації змушують учасників економічних процесів віддавати перевагу достовірній інформації [3].

Процес формування облікової політики – це надана законом можливість суб'єкту господарювання самостійно здійснювати у межах правового поля облікову діяльність, яка включає сукупність принципів, методів і процедур здійснення первинного спостереження, аналізу, поточного групування, підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності, складання та подання фінансової звітності. Можливий процес формування облікової політики підприємства наведений на рис. 1.

Але на сьогоднішній день склалася така ситуація, що керівництво підприємств не надає належного місця процесу формування облікової політики, що впливає на якість процесу обліку та фінансові результати діяльності.

Якщо здійснити дослідження з вивчення організації облікового процесу вітчизняних підприємств, то можна простежити за наявністю типових помилок:

- 1) відсутність Наказу про облікову політику взагалі;
- 2) об'єднання Наказу про облікову політику та Положення про організацію бухгалтерського обліку;

- 3) відсутність обов'язкових реквізитів;
- 4) затвердження Наказу про облікову політику або змін до нього всередині року або на початку звітного року;
- 5) щорічне перезатвердження Наказу про облікову політику;
- 6) слабка систематизація та непослідовність викладеного змісту;
- 7) наявність зайвої інформації, що повторює зміст нормативних документів або не стосується облікової політики;
- 8) введення до Наказу про облікову політику безальтернативних методів оцінки, обліку та процедур;
- 9) неповне розкриття вибраних підприємством елементів облікової політики;
- 10) недоцільність застосування окремих елементів облікової політики з урахуванням специфіки та особливостей діяльності підприємства;
- 11) розкриття організаційних аспектів бухгалтерського обліку (форміорганізації бухгалтерського обліку, форми ведення бухгалтерського обліку, технології обробки облікової інформації, порядку документообігу тощо);
- 12) розкриття елементів облікової політики стосовно управлінського та податкового обліку;
- 13) наявність прізвищ посадових осіб у тексті Наказу про облікову політику;
- 14) відсутність додатків до Наказу про облікову політику або посилань на них в тексті.

Проте більшість проблем усе ж лежать у площині її нормативно-правового регулювання і пов'язані із недосконалістю чинного законодавства, неузгодженістю вимог окремих нормативно-правових актів між собою та їх систематичними змінами.

Усунути такі недоліки можна за рахунок впровадження системи заходів:

- узгодження та гармонізація вимог окремих нормативних документів;
- детального розкриття в нормативних документах сутності, особливостей застосування, переваг та недоліків окремих елементів облікової політики, а також розроблення тематичних інструкцій;
- встановлення жорсткіших вимог до змісту, порядку складання та затвердження Наказу про облікову політику на законодавчому рівні;
- розроблення Міністерством фінансів України типової форми Наказу про облікову політику із обґрунтуванням переліку статей, що мають розкриватися у ньому;
- встановлення чітких вимог щодо строків і порядку внесення змін до Наказу про облікову політику тощо.

Правильно розроблена облікова політика, яка дотримується всіх необхідних умов і можливостей ведення господарської діяльності, повинна забезпечувати [4]:

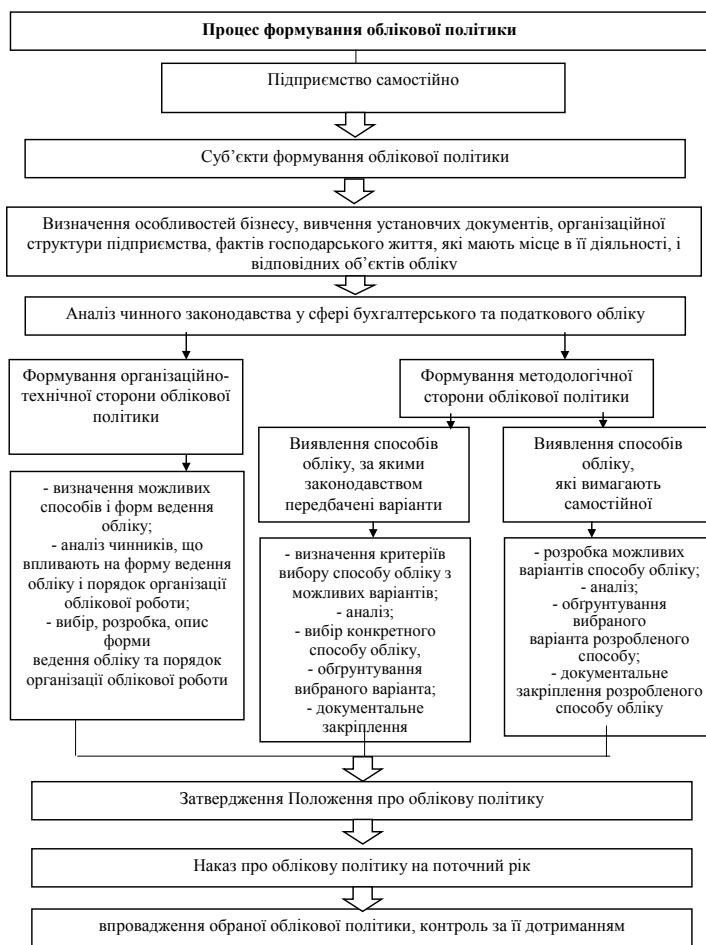
- повноту відображення у фінансовій звітності всіх фактів господарського життя;
- активів, власного капіталу та зобов'язань виходячи не тільки з їх правової форми, але й з їх економічного значення;
- тотожність даних аналітичного обліку оборотам і залишкам рахунків синтетичного обліку на 1-е число кожного місяця, а також показників фінансової звітності даним синтетичного і аналітичного обліку;
- раціональне ведення бухгалтерського обліку, виходячи з умов фінансово-господарської діяльності і величини підприємства.

Формування облікової політики складний та трудомісткий процес, що потребує залучення групи компетентних осіб, які б у своїй взаємодії створили базу для ведення ефективного безперервного облікового процесу (табл. 1.2).

При формуванні ефективної облікової політики обов'язково слід враховувати всю систему факторів, що сприятиме уникненню помилок. Але не слід забувати, що в даному випадку потрібно керуватися не лише судженням обліковця, а й нормативно-правовими актами, які мають застосовуватися.

Удосконалення організації облікового процесу на підприємстві слід почати з формування раціонального змісту Наказу, що міститиме в собі всі необхідні відомості. На противагу тому, що не існує уніфікованої форми складання розпорядчого документу, Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства встановлює перелік елементів, що можуть бути відображені в Наказі, в якому повинні розкриватися форма організації обліку, система облікових регістрів, графіки документообігу, посадові інструкції бухгалтерів, положення про бухгалтерію, графіки здавання звітів матеріально відповідальними особами, терміни здавання фінансової, податкової та статистичної звітності підприємства тощо.

Його необхідно складати послідовно, без повторення змісту чинних нормативних документів, розкривати усі елементи облікової політики, вибрані підприємством, лаконічно та стисло. Додатки до Наказу про облікову політику підприємства мають



Приймає рішення щодо вибору суб'єкта формування облікової політики

Рис. 1. Процес формування облікової політики сільськогосподарського підприємства

Джерело: розробка авторів

## Суб'єкти формування облікової політики на сільськогосподарських підприємствах

Суб'єкти	Особливості
Головний бухгалтер та бухгалтерська служба	На початковому етапі формування облікової політики головним бухгалтером та бухгалтерською службою використовуються досвід та професійні знання вузькоспеціалізованих працівників бухгалтерії. Інженерно-технічна, планово-фінансова та інші служби підприємства, відповідальні за планування таких важливих показників як собівартість продукції, амортизація тощо, розробляють і вносять пропозиції з питань формування облікової політики
Спеціально створена комісія	У випадку делегування власником повноважень з вибору суб'єктів формування облікової політики підприємства найманому управлінському персоналу, необхідно підтвердити передачу повноважень документально (протокол зборів засновників), що задекларує рішення і забезпечить захист інтересів власника при виникненні господарських спорів
Відділ внутрішнього контролю	При використанні праці найманого управлінського персоналу повинна діяти захисна функція, яка реалізується через створення незалежної і підпорядкованої лише власникам служби внутрішнього контролю, обов'язком якої є контроль за дотриманням інтересів власника
Власник або керівник підприємства	Здійснює підготовку розпорядчого документу про облікову політику за наявності необхідних професійних знань та навичок формування облікової політики
Спеціалізовані консалтингові та аудиторські фірми	Якщо формування облікової політики здійснюється аудиторською фірмою (а також у випадках, коли цього вимагають власники), елементи облікової політики, що будуть представлені у майбутньому розпорядчому документі повинні бути презентовані власникам, з поясненням їх дії і ефекту для підприємства

Джерело: побудовано за матеріалами [1]

бути оформлені у вигляді таблиць довільної форми та пронумеровані. На них обов'язково повинні бути посилання в тексті Наказу.

Структурно Наказ про облікову політику, на нашу думку, повинен складатися з чотирьох частин:

- вступна, в якій наводиться загальна інформація про підприємство, назва наказу, його номер і дата затвердження, преамбула;
- основна, в якій послідовно розкриваються вибрані підприємством елементи облікової політики;
- заключна, що містить підписи осіб, які готували і затверджували наказ та на яких покладено відповідальність за його виконання;
- додатки, що містять робочий план рахунків; перелік вибраних методів нарахування амортизації за видами необоротних активів; перелік вибраних методів оцінки вибуття запасів за їх видами; перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); перелік та склад змінних і постійних загальновиробничих витрат; схеми розподілу загально-виробничих витрат на змінні та постійні й між видами готової продукції; перелік створених на підприємстві резервів, порядок їх формування та використання тощо.

У сучасній літературі з обліку при розгляді облікової політики виділяють три основних аспекти її формування: методичний, організаційний і технічний. У рамках елементів організаційного аспекту облікової політики розроблені пропозиції з організації бухгалтерської служби, рівень її централізації, підпорядкованості, структурі, внутрішнього аудиту облікової політики, порядок представлення, складу, розгляду і затвердження звітності для різних видів обліку для сільськогосподарських підприємств.

Удосконалення організації облікового процесу на підприємства слід почати з формування раціонального змісту Наказу, що міститиме в собі всі не обхідні відомості. На противагу тому, що не існує уніфікованої форми складання розпорядчого документу, Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства встановлює перелік елементів, що можуть бути відображені в Наказі, в якому повинні розкриватися форма організації обліку, система облікових регістрів, графіки документообігу, посадові інструкції бухгалтерів, положення про бухгалтерію, графіки здавання звітів матеріально відповідальними особами, терміни здавання фінан-

сової, податкової та статистичної звітності підприємства тощо. Його необхідно скласти послідовно, без повторення змісту чинних нормативних документів, розкривати усі елементи облікової політики, вибрані підприємством, лаконічно та стисло. Додатки до Наказу про облікову політику підприємства мають бути оформлені у вигляді таблиць довільної форми та пронумеровані. На них обов'язково повинні бути посилання в тексті Наказу.

Структурно Наказ про облікову політику, на нашу думку, повинен складатися з чотирьох частин:

- вступна, в якій наводиться загальна інформація про підприємство, назва наказу, його номер і дата затвердження, преамбула;
- основна, в якій послідовно розкриваються вибрані підприємством елементи облікової політики;
- заключна, що містить підписи осіб, які готували і затверджували наказ та на яких покладено відповідальність за його виконання;
- додатки, що містять робочий план рахунків; перелік вибраних методів нарахування амортизації за видами необоротних активів; перелік вибраних методів оцінки вибуття запасів за їх видами; перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); перелік та склад змінних і постійних загальновиробничих витрат; схеми розподілу загально-виробничих витрат на змінні та постійні й між видами готової продукції; перелік створених на підприємстві резервів, порядок їх формування та використання тощо.

**Висновки.** Таким чином, облікова політика підприємства є тим важливим інструментом, завдяки якому існує можливість розумного поєднання державного регулювання і власної ініціативи підприємства в питаннях організації та ведення бухгалтерського обліку. Поняття «облікова політика» має бути переглянуто на законодавчому рівні та повинно включати наступні аспекти:

- визначати необхідність використання облікової політики не лише при складанні та поданні фінансової звітності, а й при веденні бухгалтерського обліку;
- містити складові облікової політики, що встановлені (або мають бути встановлені) чинним законодавством;
- враховувати направленість облікової політики на задоволення інформаційних потреб не тільки зовнішніх користувачів, а й внутрішніх, тобто

обґрунтовувати управлінський характер облікової політики.

Тому облікову політику слід розглядати в двох аспектах: в широкому розумінні, це управління обліковими процесами в особі уповноважених органів, що діють в межах своєї компетенції; у вузькому розумінні, це

комплекс принципів, методичних прийомів, способів та процедур організації та форм ведення бухгалтерського обліку, що за певних господарських умов обирається суб'єктом господарювання в межах законодавчих рекомендацій з метою забезпечення надійності фінансової звітності та якісної системи управління.

#### Список літератури:

1. Кулик В. А. Облікова політика підприємства: навч.-метод. посіб. для самостійного вивчення дисципліни студентами спеціальності 7.03050901, 8.0305901 «Облік і аудит» за КМСОНП ПУЕТ / В. А. Кулик, Ю. О. Ночовна. – Полтава: ПУЕТ, 2013. – 183 с.
2. Ловінська Л. Г. Про національну облікову політику в Україні / Л. Г. Ловінська // Економіка України: політико-економічний журнал. – 2006. – № 4. – С. 22-29.
3. Маренич Т. Г. Облікове забезпечення відтворювальних процесів у сільськогосподарських підприємствах [Електронний ресурс]. Режим доступу: [www.nbu.gov.ua](http://www.nbu.gov.ua)
4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
5. Про облікову політику підприємства: Лист Міністерства фінансів України від 21.12.05 № 31-34000-10-5/27793 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=58984&cat\\_id=34931](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=58984&cat_id=34931)
6. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики: монографія / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260 с.

**Чебан Ю.Ю., Луговая О.И., Боева О.В.**

Николаевский национальный аграрный университет

## ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ: МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЙ АСПЕКТ

#### Аннотация

Определены значения учетной политики. Определен механизм формирования учетной политики предприятия и механизмы их внедрения. Проанализировано состояние и особенности учетной политики сельскохозяйственных предприятий как субъекта со специфическими элементами учета. Описаны современное нормативное регулирование, его уровень и методологическое обеспечение. Указана необходимость совершенствования законодательной базы в условиях рыночной экономики.

**Ключевые слова:** сельскохозяйственное предприятие, учетная политика, программное обеспечение, Приказа об учетной политике, усовершенствование.

**Cheban J.J., Lugova O.I., Boeva O.V.**

Mykolayiv State Agrarian University

## FEATURES OF FORMATION OF ACCOUNTING POLICIES OF AGRICULTURAL ENTERPRISES: METHODOLOGICAL ASPECTS

#### Summary

Detected accounting policies. The mechanism of formation of the entity's accounting policy and mechanisms for their implementation. The condition and characteristics of farms accounting policies as the subject of specific elements of accounting. The modern regulation, its level and methodological support. Specified the need to improve the legal framework in a market economy.

**Keywords:** agricultural enterprise accounting policies, software, Order of accounting policy improvements.