

УДК: 631.95; DOI: 10.31388/2519-884X-2019-39-216-221

*Левченко О.П., к.е.н., доцент
Таврійський державний агротехнологічний університет
імені Дмитра Моторного*

ГАЛУЗЕВІ ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ В ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ

***Анотація.** У статті сформовано основні складові облікової політики сільськогосподарських підприємств і фактори, що впливають на її вибір і обґрунтування. Досліджено теоретичні питання формування облікової політики агропідприємства, її роль в організації обліку. Розглянуто чинники, що зумовлюють аспекти регламентації облікової політики. Розроблено пропозиції щодо поліпшення облікової політики сільськогосподарських підприємств.*

***Ключові слова:** організація обліку, обліковий процес, облікова політика, форма обліку, методи, оцінка, активи, зобов'язання, бухгалтерська служба, наказ про облікову політику, централізована бухгалтерія, стаття, звітність.*

JEL code classification: M41, M49

*Levchenko O.P., PhD, Ass. Prof.
Dmytro Motornyi Tavria State Agrotechnological University*

SECTORAL FEATURES OF ACCOUNTING POLICY IN ORGANIZATION OF ACCOUNTING OF AGRICULTURAL ENTERPRISES OF UKRAINE

***Abstract.** The main components of accounting policy of agricultural enterprises and the factors influencing its choice and substantiation of accounting organization are formed in the article. The main factors that influence the choice of accounting policy of an agricultural enterprise are identified: the form of ownership and the organizational and legal form of the enterprise; industry affiliation and type of activity; volume of activity, number of employees; tax system; the degree of freedom of activity in market conditions; financial and economic development strategy; availability of material base; enterprise information support system; qualification level of accounting staff, initiative of company executives; system of material incentives and efficiency of the enterprise. It is determined that the form of accounting policy in the organization of accounting process of agricultural enterprises is influenced by the form of accounting, namely one of the following forms: introduction into the state of the enterprise of the position of accountant or creation of accounting service headed by the chief accounting officer; entering into an agreement with a private entrepreneur who provides contractual accounting services with a centralized accounting or auditing firm to the owner or manager of an enterprise. The main shortcomings of the accounting policy as a constituent of accounting organization of the agricultural enterprise are identified: individual enterprises formally order the accounting policy, elements of the order are not substantiated and duplicate certain points of normative documents; most agribusinesses have defined their accounting policies at the beginning of accounting reform, that is, simultaneously with the entry into force of the Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine". It is emphasized that accounting policy, as a component of accounting organization, covers only methodological aspects of accounting at the enterprise.*

***Keywords:** accounting organization, accounting process, accounting policy, accounting form, methods, valuation, assets, liabilities, accounting service, accounting policy, central accounting, article, reporting, financial status, enterprise.*

Постановка проблеми. Поняття «облікова політика» у міжнародну практику обліку офіційно введене в 1975 р. одночасно з впровадженням Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 1 «Розкриття облікової політики», застосовується тривалий час і визначається як сукупність способів ведення обліку підприємством. Необхідність у цьому виникла в Україні у зв'язку з відмовою від жорсткої державної регламентації фінансової звітності.

Розробляючи методи і принципи облікової політики, сільськогосподарські підприємства повинні враховувати її вплив на величину визнаних витрат або доходів, фінансові результати. Сформована підприємством облікова політика уточнює моменти визнання витрат та сприяє поданню достовірної фінансової інформації.

Офіційно термін «облікова політика» введено з 1999 р. з прийняттям Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», відповідно до якого трактується як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності.

Значні зміни у формах власності, організаційних формах підприємства, ринковій інфраструктурі, суттєво вплинули на форми, види й методи планування, управління, аналізу, а система обліку, в основному, зберегла стару ідеологію і організацію. Тому вивчення діючих та дослідження нових підходів до формування і дотримання облікової політики відіграє значну роль в покращанні організації бухгалтерського обліку, внутрішньогосподарського контролю та економічного аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства.

Аналіз основних досліджень і публікацій. Дослідженню вирішення проблемних питань та різних аспектів в організації обліку та обліковій політиці підприємств присвячено праці багатьох

вітчизняних вчених, зокрема: І.А. Басманова, П.С. Безруких, О.С. Бородкіна, Т.Г. Маренич, Л.Л. Басєвської, Т.В. Барановської, Л.Б. Пантелійчук та іншими, а також зарубіжних вчених, а саме: Р. А. Алборова, П. С. Безруких, Н. П. Кондракова, С.Л. Коротаєва, М. І. Кутера, Е. С. Хендриксена. Проте, у дослідженнях і публікаціях недостатньо повно розкриваються складові облікової політики як ефективної системи зв'язку організаційно-технологічних елементів їх використання безпосередньо в сільськогосподарських підприємствах, а також вплив її на поліпшення економічного стану господарювання, що і зумовлює актуальність даного дослідження.

Формування цілей статті. Розглядаючи облікову політику в контексті організації обліку, необхідно визначити її роль, яка відведена в цьому процесі. Формування облікової політики є складним та трудомістким процесом, на який впливає ряд факторів. Метою статті є надання інформації щодо основних аспектів формування і застосування облікової політики сільськогосподарських підприємств та визначення основних напрямків удосконалення методології її формування. Це вимагає ретельного вибору того чи іншого запропонованого в законодавстві способу відображення операцій в обліковому процесі.

Виклад основного матеріалу. З розвитком ринкових відносин в Україні суттєво збільшився рівень ризиковості сільськогосподарської галузі. Облікова політика суб'єктів господарювання сприяє формуванню системи інформаційного забезпечення управлінських рішень. Облікова політика визначає ідеологію економіки підприємства на тривалий період, сприяє посиленню обліково-аналітичних функцій в управлінні підприємством, дозволяє оперативно реагувати на зміни, що відбуваються у виробничому процесі, ефективно пристосовувати виробничу систему до умов

зовнішнього середовища, знижувати економічний ризик і добиватись успіхів у конкурентній боротьбі. Для того, щоби мати фінансові можливості своєчасно і ефективно реагувати на численні загрози та негативні чинники зовнішнього і внутрішнього середовища, необхідно зосередити увагу на організаційних аспектах облікової політики щодо використання методів управлінського обліку.

Облікова політика, зазначає Л.Л. Баєвська, передбачає побудову інформаційної системи, при якій управлінські рішення, прийняті на основі інформації показників звітності, є обґрунтованими і ефективними. Більшість підприємств України визначили облікову політику при переході на П(С)БО у 2000 р., враховуючи галузеві особливості, організаційно-правову форму, забезпеченість оргтехнікою та інші умови [2].

З метою сприяння успішній діяльності підприємство самостійно розробляє систему (необхідний вигляд та зміст форм) управлінської звітності, головною метою якої є надання керівництву відповідної інформації щодо рівня прибутковості (підприємства в цілому, конкретного підрозділу певної продукції або груп продуктів); рівня витрат (підприємства в цілому, конкретного підрозділу, певної продукції або груп продуктів); зіставлення показників за різні періоди та між фактичним виконанням і плановим завданням [4].

На вибір і обґрунтування облікової політики сільськогосподарського підприємства впливають такі основні фактори:

- форма власності та організаційно-правова форма підприємства;
- галузева приналежність та вид діяльності;
- обсяги діяльності, чисельність працівників;
- система оподаткування;
- ступінь свободи діяльності в ринкових умовах (самостійність рішень у питаннях

ціноутворення, вибору партнерів);

- стратегія фінансово-господарського розвитку (мета і завдання економічного розвитку, очікувані напрями інвестицій);

- наявність матеріальної бази (забезпечення комп'ютерною технікою й іншими засобами оргтехніки, програмними продуктами тощо);

- система інформаційного забезпечення підприємства (по всіх напрямках, необхідних для ефективної діяльності підприємства) тощо.

Слід зазначити, що на формування облікової політики в організації облікового процесу сільськогосподарських підприємствах, крім названих вище факторів, впливає форма ведення бухгалтерського обліку. Керуючись п. 4 ст. 8 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», керівник має право, на вибір, доручити ведення обліку одній з наступних форм:

- ввівши до штату підприємства посаду бухгалтера або створюючи бухгалтерську службу, очолювану головбухом;

- уклавши угоду з приватним підприємцем, який надає послуги з бухгалтерського обліку;

- на договірних засадах проводити облік за допомогою централізованої бухгалтерії або аудиторської фірми;

- проводити облік самостійно власником або керівником підприємства.

Наступним організаційним фактором, який впливає на формування облікової політики, є вибір Плану рахунків, що використовується в сільськогосподарському підприємстві, а саме можливе використання:

- загального Плану рахунків із застосуванням рахунків витрат класів 8 і 9, затвердженого наказом Мінфіну України від 30.11.99 р. № 291;

- загального Плану рахунків без застосування рахунків витрат класу 8;

- спрощеного Плану рахунків, затвердженого наказом Мінфіну України від 19.04.01р. № 186.

Облікова політика підприємства повинна

формуватися на підставі запроваджених національних П(С)БО і полягати у виборі принципів, методів і процедур, пов'язаних з оцінкою чи обліком статей звітності.

З теорії бухгалтерського обліку відомо, що метод бухгалтерського обліку – це сукупність способів і прийомів для відображення об'єктів обліку з метою обчислення показників, необхідних для управління фінансово-господарською діяльністю підприємства. Елементами методу бухгалтерського обліку є: документація, інвентаризація, калькуляція, рахунки, подвійний запис, баланс [10].

Формат підготовки та подання інформації повинен бути закріплений у розпорядчому документі про формування облікової політики. За наявності документально оформленої облікової політики підприємства, його керівники, управлінці, а також контролюючі органи знатимуть можливості облікової системи підприємства та організаційні і методичні підходи до її формування [4].

Складові облікової політики розробляють і затверджують у Наказі про облікову політику підприємства, в якій мають бути відображені всі способи і процедури, що використовуватиме підприємство для правильного відображення господарських операцій, фінансового стану, достовірного визначення результатів діяльності та забезпечення об'єктивності показників обліку для складання фінансової звітності.

Отже, формування та дотримання прийнятої на підприємстві облікової політики є однією з важливих умов отримання достовірної інформації для відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. Однак, при її формуванні в агроформуваннях допускається ряд суттєвих недоліків, які потребують усунення [9].

З основних недоліків облікової політики, як складової організації обліку сільськогосподарського підприємства можна виділити такі:

- окремі підприємства формально

складають наказ про облікову політику, елементи наказу не обґрунтовані й дублюють окремі пункти нормативних документів;

- більшість агропідприємств визначили свою облікову політику ще на початку реформування бухгалтерського обліку, тобто одночасно з набранням чинності Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Після цього в переважній більшості до наказів не вносились будь-які зміни, незважаючи на затвердження нових П(С)БО та внесення змін і доповнень до діючих;

- зміст більшості наказів про облікову політику не структуризовано. Деякі питання формування обліку окремих об'єктів наводяться не в повному обсязі або зовсім не висвітлені;

- не розробляється облікова політика щодо формування обліку, а саме: не наводиться в ній або додатках до неї робочий план рахунків, графік документообігу, перелік облікових реєстрів, що застосовуються на підприємстві тощо;

- не розробляється облікова політика щодо управлінського обліку.

Даний аналіз проведено на основі звітів із виробничої практики студентів-магістрів спеціальності «Облік і оподаткування» університету за останні три роки.

В організації облікового процесу встановити метод – означає вибрати облікову оцінку щодо статей фінансової звітності. Після впровадження П(С)БО у підприємства є альтернативні варіанти вибору методів оцінки та обліку окремих статей фінансової звітності: амортизації основних засобів та нематеріальних активів, методу списання виробничих запасів, витрат на виробництво та калькулювання собівартості, резерву сумнівних боргів тощо. Кожне підприємство обирає з існуючих методів такий, що дозволяє максимально точно розкрити його фінансовий стан.

Визначимо напрямки покращання методології формування облікової політики

в організації обліку сільськогосподарського підприємства.

Підприємство самостійно обирає один із методів нарахування амортизації основних засобів. Для спрощення бухгалтерського обліку амортизації доцільно встановлювати один метод за кожною групою об'єктів основних засобів. Крім загальновизнаного сільськогосподарськими підприємствами прямолінійного методу, який має ряд переваг: простота використання, застосування для всіх видів активів, незмінність сум амортизації протягом років експлуатації, підприємство може встановлювати різні методи нарахування амортизації для різних об'єктів основних засобів. Таке своє рішення підприємство також повинно відобразити в обліковій політиці.

Переоцінка основних засобів проводиться у випадку, якщо їх залишкова вартість значно (більше, ніж на 10 відсотків) відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. Відмітимо, щоб уникнути переоцінки, можна наполягати на тому, що такого відхилення немає. Це можливо за рахунок того, що визначення справедливої вартості не перевантажене чіткими критеріями.

Впровадження середньозваженого методу відпуску запасів у виробництво, при продажі та іншому вибутті є актуальним у сучасних умовах господарювання аграрних підприємств і пов'язано з теперішніми умовами не прогнозованого формування споживчих цін на ринку продажів. Його застосування дозволяє врівноважувати вартість перенесених на готові вироби, роботи (послуги) витрат сировини й матеріалів в умовах зростання цін.

Для обліку транспортно-заготівельних витрат в обліковій політиці сільськогосподарських підприємств необхідно відкриття окремого субрахунку, оскільки у відповідності до вимог П(С)БО 9 вони включаються до складу первісної вартості запасів; інші витрати, що входять до первісної вартості запасів, придбаних у постачальника, щомісяця відносяться на

вартість придбаних запасів.

Оцінка запасів та відображення її у бухгалтерському обліку має здійснюватись за найменшою з двох: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Тобто, оцінку незавершеного виробництва необхідно здійснювати за нормативними затратами. Дана оцінка полягає у застосуванні норм витрат на одиницю незавершеного виробництва, які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних, норми затрат і ціни у нормативній базі повинні регулярно перевірятися і переглядатися.

Важливим моментом при обліку доходів є дотримання принципу відповідності. Для цього визнання доходів і витрат повинно відповідати одному й тому ж методу, наприклад методу нарахувань. Винятком можуть бути тільки відсоткові доходи, визначення щомісячної суми яких зумовлює певні труднощі. Але такі доходи, як правило, становлять менше ніж один відсоток загальної суми всіх видів доходів за попередній рік.

Отже, сільськогосподарські підприємства можуть самостійно обирати методи обліку. Але при цьому основним критерієм при виборі того або іншого методу обліку по елементах облікової політики для кожного з них має бути економічна ефективність, оскільки від установлених методів обліку залежить не тільки об'єктивність і точність розкриття інформації у фінансовій звітності, а й величина чистого прибутку.

Висновки. Виходячи із зазначеного, можна зробити висновок, що облікова політика, як складова організації обліку, висвітлює тільки методичні аспекти щодо ведення обліку на підприємстві. Це забезпечить максимальне дотримання принципу послідовності, тобто постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики, оскільки

організаційні питання, які схильні до агропідприємствах сприятиме періодичних змін вже не будуть впливати обґрунтованості статей обліку й прийняттю на зміну облікової політики на правильних рішень користувачами підприємств. Усунення недоліків у бухгалтерської звітності. формуванні облікової політики в

Список літератури:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 №996- XIV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakonl.rada.gov.ua
2. Баєвська Л.Л. Особливості облікової політики та її вплив на фінансову звітність інтегрованих підприємств / Л.Л. Баєвська // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 5. – С. 16-21.
3. Барановська Т.В. Облікова політика підприємства в Україні: теорія і практика / Т.В. Барановська. – [Автореф. дис. канд. екон. наук.] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://disser.com.ua/contents/36209.html>
4. Бухгалтерський облік у сільському господарстві: навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності "Облік і аудит" / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та к.е.н., доц.. М.М. Коцупатрого. – Житомир: ПП "Рута", 2003 – 512 с.
5. Бухгалтерський облік. Частина 1: навчальний посібник / за ред. В. Ф. Максимової. - Одеса: ОНЕУ, 2013. - 462 с. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/507>
6. Голуб Н.О. Документування та його значення для підприємства // Збірник наукових праць Таврійського державного університету (економічні науки). - №1(36). - 2018.- с.169-174
7. Дерев'яно С. Формування облікової політики на підприємстві // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2007. - №12. – с. 2-10.
8. Облікова політика в агроформуваннях Амбросов В.Я., Маренич Т.Г. // Економіка АПК. – 2004. - № 7 – с. 96.
9. Організація бухгалтерського обліку. Навчальний посібник / За редакцією В.С. Леня – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 696с.
10. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: монографія / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260 с.
11. «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства» Наказ Міністерства аграрної політики України від 17 грудня 2007 року № 921. // Інформаційно-правова система «Ліха : Закон» – 2010. – № 1.
12. Modern aspects of land audit / Sakhno L.A.// Економіка і організація управління: збірник наукових праць. - 2016. - Випуск №4 (24). – с. 254-262.

References:

1. Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 №996- XIV [Online]. Retrieved from: www.zakonl.rada.gov.ua
2. Baievska L.L. (2005) Osoblyvosti oblikovoi polityky ta yii vplyv na finansovu zvitnist intehrovanykh pidpriumstv. *Oblik i finansy APK*, № 5, p. 16-21.
3. Baranovska T.V. Oblikova polityka pidpriumstva v Ukraini: teoriia i praktyka. [Avtoref. dys. kand. ekon. nauk.] [Online]. Retrieved from: <http://disser.com.ua/contents/36209.html>
4. Bukhhalterskyi oblik u silskomu hospodarstvi: navchalnyi posibnyk dlia studentiv vyshchychkh navchalnykh zakladiv spetsialnosti "Oblik i audyt" (2003) [Za red. prof. F.F. Butyntsia ta k.e.n., dots.. M.M. Kotsupatroho]. *Zhytomyr: PP "Ruta"*, 512 p.
5. Bukhhalterskyi oblik. Chastyna 1 (2013) [navchalnyi posibnyk] [za red. V. F. Maksimovoi]. *Odesa: ONEU*, 462 p. [Online]. Retrieved from: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/507>
6. Holub N.O. (2018) Dokumentuvannia ta yoho znachennia dlia pidpriumstva. *Zbirnyk naukovykh prats Tavriiskoho derzhavnogo universytetu (ekonomichni nauky)*, №1(36), p. 169-174
7. Derevianko S. (2007) Formuvannia oblikovoi polityky na pidpriumstvi. *Bukhhalteriia v silskomu hospodarstvi*, №12, p 2-10.
8. Ambrosov V.Ia., Marenich T.H. (2004) Oblikova polityka v ahroformuvanniakh. *Ekonomika APK*, № 7, p. 96.
9. Orhanizatsiia bukhhalterskoho obliku (2006). *Navchalnyi posibnyk* [Za redaktsiieiu V.S. Lenia]. *K.: Tsentri navchalnoi literatury*, 696 p.
10. Pushkar M.S. (2010) Teoriia i praktyka formuvannia oblikovoi polityky: monohrafiia. *Ternopil: Kart-blansh*, 260 p.
11. «Pro zatverdzhennia Metodichnykh rekomendatsii shchodo skladannia rozporiadchoho dokumenta pro oblikovu polityku pidpriumstva» *Nakaz Ministerstva ahramoi polityky Ukrainy vid 17 hrudnia 2007 roku № 921 (2010)*. *Informatsiino-pravova sistema «Liha: Zakon»*, № 1.
12. Sakhno L.A. (2016) Modern aspects of land audit. *Ekonomika i orhanizatsiia upravlinnia: zb. n. pr.*, №4 (24), p. 254-262.