

**М.В. ДУБІНІНА**

(Миколаївський національний аграрний університет, м. Миколаїв, Україна)

**О.В. БОЄВА**

(Миколаївський національний аграрний університет, м. Миколаїв, Україна)

## **Формування облікової політики сільськогосподарських підприємств**

Сьогодні наявність різних підходів до розуміння сутності облікової політики свідчать про незавершеність наукових пошуків в цьому напрямі. Метою статті є оцінка особливостей формування облікової політики сільськогосподарських підприємств з ціллю виявлення шляхів покращення організації облікового процесу на прикладі окремого суб'єкта господарювання. Проаналізовано особливості облікової політики сільськогосподарських підприємств як господарських суб'єктів з специфічними об'єктами обліку, сучасне нормативно-правове регулювання облікової політики, його рівні та методологічне забезпечення. Досліджено основні складові облікової політики суб'єкта господарювання та механізми їх впровадження. Акцентовано увагу на важливості внутрішнього аудиту з ціллю дотримання положень облікової політики на підприємстві. Запропоновано включити в програмне забезпечення бухгалтерського обліку додаткові процедури контролю повноти інформації, що сприятиме дотриманню засад облікової політики прийнятої на підприємстві.

**Ключові слова:** сільськогосподарське підприємство, облікова політика, робочий план рахунків, внутрішній аудит, програмне забезпечення.

**М.В. ДУБІНІНА**

(Николаевский национальный аграрный университет, г. Николаев, Украина)

**О.В. БОЄВА**

(Николаевский национальный аграрный университет, г. Николаев, Украина)

## **Формирования учетной политики сельскохозяйственных предприятий**

Сегодня наличие различных подходов к пониманию сущности учетной политики свидетельствует о незавершенности научных поисков в этом направлении. Целью статьи является оценка особенностей формирования учетной политики сельскохозяйственных предприятий и выявления путей улучшения организации учетного процесса на примере отдельного предприятия. Проанализированы особенности учетной политики сельскохозяйственных предприятий как хозяйствующих субъектов со специфическими объектами учета, современное нормативно-правовое регулирование учетной политики, его уровни и методологическое обеспечение. Исследованы основные составляющие учетной политики предприятия и механизмы их внедрения. Акцентировано внимание на важности внутреннего аудита целью соблюдения положений учетной политики на предприятии. Предложено включить в программное обеспечение бухгалтерского учета дополнительные процедуры контроля полноты информации, что будет способствовать соблюдению принципов учетной политики принятой на предприятии.

**Ключевые слова:** сельскохозяйственное предприятие, учетная политика, рабочий план счетов, внутренний аудит, программное обеспечение.

## Development of Accounting Policies of Agricultural Enterprises

*Today, the availability of different approaches to understanding the nature of accounting policies indicates about incomplete scientific research in this area. The purpose of the article is to evaluate the features of development of accounting policy of agricultural enterprises with the aim of identifying the ways to improve the accounting process, drawn on the example of a separate business entity. The article analyses the features of accounting policy of agricultural enterprises as business entities with specific objects of accounting, the current legal regulation of accounting policies, its level and methodological support. The article contains the study of the main components of the entity's accounting policies and mechanisms for their implementation. Attention is focused on the importance of internal audit for the purpose of correspondence with the provisions of company's accounting policies. It is proposed to include information completeness control in the accounting software of additional procedures that promote the principles of accounting policies adopted in the enterprise.*

**Keywords:** agricultural enterprise accounting policies, working chart of accounts, internal audit software.

**Постановка проблеми.** У 2014 році Україна підписала Угоду про Асоціацію з Європейським Союзом. Євроінтеграція відкриває нові перспективи для розвитку аграрного сектору, а перед підприємствами стоїть завдання за два роки адаптуватися до вимог ЄС. Однак входження вітчизняних сільськогосподарських товаровиробників на аграрні ринки Євросоюзу вимагає дотримання ними стандартів та вимог, прийнятих у наших західних сусідів. Зокрема й щодо розкриття інформації про результати господарської діяльності у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності, що особливо актуально при виході сільськогосподарських підприємств на міжнародні фондові біржі. У зв'язку з цим визначає необхідність удосконалення 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 [13].

Як зазначає В.М. Жук, на рівні окремого П(С)БО не встановлено чіткого регламентування питань практичного плану стосовно того, як має визначатись облікова політика, порядок її розкриття та внесення змін. Такий стан з нормативним забезпеченням облікової політики на підприємстві не забезпечує єдиних засад формування інформації і, відповідно, її співставності, що переводить значення показників зведеної звітності до розряду некоректних [5, с. 215].

Навколо трактування сутності облікової політики ведуться наукові дискусії. Так, Білуха М.Т. тлумачить

облікову політику як спосіб ведення облікового процесу [3].

Професор Бутинець Ф.Ф. відмічає, що облікова політика – це не просто сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, а й вибір методики обліку, яка дає змогу використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя. В широкому розумінні її можна визначити як управління обліком, а у вузькому – як сукупність способів ведення обліку (вибір підприємством конкретних методик ведення обліку) [4].

Як вважає Безруких П.С., облікова політика являє собою вибір підприємством конкретних методик, форм, техніки ведення і організації бухгалтерського обліку, виходячи з встановлених правил і особливостей діяльності (організаційних, технологічних, чисельності і кваліфікації облікових кадрів, рівня технічного оснащення бухгалтерії) [2].

Кужельний М.В., Лінник В.Г. під обліковою політикою підприємства розуміють сукупність конкретних методів і способів організації та форм ведення бухгалтерського обліку, прийнятих підприємством на підставі загальних правил та особливостей його роботи [7].

Швець В.Г. розглядає облікову політику, з одного боку, як сукупність прийомів і методів, за допомогою яких здійснюється керівництво бухгалтерським обліком в Україні в особі уповноважених на те законодавчих та виконавчих органів влади, з іншого – як сукупність конкретних методів і способів організації та форм бухгалтерського обліку, прийнятих підприємством на підставі загальних правил і особливостей господарської діяльності [14].

Барановська Т.В. вважає, що облікова політика – це обрана підприємством, з урахуванням встановле-

## Бухгалтерський облік

них норм та особливостей, методологія бухгалтерського обліку, яка спрямована на досягнення його цілей і завдань та використовується з метою забезпечення надійності фінансової звітності та якісної системи управління [1].

Ловінська Л.Г. вважає, що облікова політика суб'єкта господарювання – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом господарювання для ведення поточного обліку, складання та подання фінансової звітності, визначених цим законом (Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»), положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, іншими нормативними документами, затвердженими Міністерством фінансів [8].

Міщенко С.Г. визначає облікову політику як обліково-правову категорію і вважає складовою системи методології бухгалтерського обліку та системи управління [9].

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

**Метою статті** 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 дослідження.** Розвиток облікової політики в Україні як окремої

складової облікової системи, на нашу думку, пов'язаний з:

- розширенням видів діяльності та організаційно-правових форм ведення бізнесу в умовах ринкової економіки;

- переходом України на національні стандарти бухгалтерського обліку, що розроблені на основі Міжнародних стандартів 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.

Облікова політика підприємства є важливим інструментом, завдяки якому існує можливість оптимального поєднання державного регулювання і власної ініціативи підприємства в питаннях організації та ведення бухгалтерського обліку.

Як стверджує В.М. Жук, розробка облікової політики є невід'ємною складовою моделювання в бухгалтерському обліку. Відтак, на його думку, доцільно говорити про два основних аспекти моделювання (методичного забезпечення): облікова політика стосовно фінансового обліку та облікові моделі стосовно управлінського обліку [6, с. 30].

Зазначимо, суб'єктами формування облікової політики виступають як наддержавні, державні органи, так і посадові особи суб'єктів господарювання (рис. 1).



Джерело: [11]

Рис. 1. Рівні застосування облікової політики та суб'єкти її формування

Кожен рівень облікової політики передбачає наявність нормативно-правового забезпечення, спрямованого на регламентацію різних аспектів

облікової політики. Характеристику основних нормативно-правових актів, що регламентують облікову політику в Україні наведено у табл. 1.

## Нормативно-правове забезпечення облікової політики в Україні

Рівень облікової політики	Нормативно-правове забезпечення	Інформація, що зазначається у нормативно-правовому акті
Міжнародна облікова політика	МСБО 1 «Подання фінансової звітності»	Визначає необхідність розкриття облікової політики у примітках до річної звітності
	МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»	Містить визначення поняття «облікові політики», метою цього стандарту є визначення критеріїв до обрання та змінювання облікових політик разом з обліковим підходом та розкриттям інформації
	Решта міжнародних стандартів звітності та бухгалтерського обліку	Містять елементи облікової політики щодо конкретних її об'єктів або господарських операцій
Міждержавна облікова політика	Директива 78/660/ЕЕС «Про річні рахунки певних типів компаній» від 25 липня 1978 р.	Регламентує правила розкриття облікової політики у поясненнях до річного фінансового звіту
	Директива 83/349/ЕЕС «Про консолідовані рахунки» від 13 червня 1983 р.	Регламентує особливості формування та розкриття облікової політики у консолідованій звітності
Державна облікова політика	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Містить визначення поняття «облікова політика», надає право підприємству самостійно формувати облікову політику
	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Містить визначення поняття «облікова політика», визначає способи висвітлення облікової політики підприємства
Державна облікова політика	П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»	Визначає причини змін в обліковій політиці; порядок розкриття інформації у примітках до звітів у випадку зміни облікової політики
	План рахунків та Інструкція про його застосування	Містить інформацію щодо можливих варіантів обліку витрат на підприємстві та періодичність закриття транзитних рахунків
	Про облікову політику: Лист Міністерства фінансів України	Містить основні елементи облікової політики, що мають бути зазначені у розпорядчому документі про облікову політику конкретного підприємства
Галузева облікова політика	Про погодження облікової політики підприємства: Наказ Міністерства аграрної політики України від 11.04.2007 року № 254	Визначає особливості формування облікової політики для підприємств аграрного сектору
	Інструкція про облік роздрібного товарообороту і товарних запасів: Наказ Міністерства статистики України від 28.12.96 № 389	Визначає особливості формування облікової політики для торговельних підприємств
	Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів...: Наказ Міністерства фінансів України від 19.12.2006 № 1213	Передбачає способи розподілу прибутку підприємствами, на які розповсюджується дія зазначеного нормативно-правового акту
	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів: Наказ Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327	Визначає окремі елементи облікової політики щодо нематеріальних активів
	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 № 1315	Визначає окремі елементи облікової політики щодо біологічних активів
	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів: Наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2	Визначає окремі елементи облікової політики щодо запасів
	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: Наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 року № 561	Визначає окремі елементи облікової політики щодо основних засобів
Галузева облікова політика	Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: Наказ Міністерством промислової політики від 09.07.2007 р. № 373	Регламентує методи оцінки залишків незавершеного виробництва, способи оцінки готової продукції, методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)
Облікова політика підприємства	Розпорядчий документ про облікову політику підприємства	Особливості ведення обліку та складання звітності на конкретному підприємстві

Джерело: систематизовано автором.

## Бухгалтерський облік

В літературних джерелах з бухгалтерського обліку при розгляді облікової політики виділяють три основні аспекти її формування: методичний, організаційний і технічний. В рамках елементів організаційного аспекту облікової політики розроблені пропозиції з організації бухгалтерської служби, рівня її централізації, підпорядкованості, структури, внутрішнього аудиту облікової політики, порядку представлення, складу, розгляду і затвердження звітності для різних видів обліку для сільськогосподарських підприємств.

Технічний аспект облікової політики сільськогосподарського підприємства передбачає:

розроблення робочого плану рахунків з виділенням аналітичних рахунків в цілях фінансового, податкового та управлінського обліку;

розроблення пакету первинних документів. Перелік застосовуваних форм первинних облікових документів і альбомів їх уніфікованих зразків, затверджується виходячи із видів економічної

діяльності, які здійснює підприємство. За умов послідовності застосування облікової політики ця процедура матиме разовий характер, і в подальшому будуть потрібні лише коригування, обумовлені зміною законодавства, умов діяльності або розробки нових способів ведення бухгалтерського обліку;

розроблення та затвердження графіка документообігу. Необхідно скласти такий графік документообігу, який передбачає не тільки етапи створення та життєдіяльності документа, але і відмітку внутрішнього аудитора про достовірність факту господарського життя.

Розглянувши, як приклад, діяльність приватного сільськогосподарського підприємства імені Суворова Доманівського району Миколаївської області, оцінивши всі господарські операції, які здійснює підприємство протягом операційного циклу нами розроблено рекомендований спрощений робочий план рахунків для малих і середніх аграрних підприємств (табл. 2).

Таблиця 2

### Рекомендований спрощений робочий план рахунків для малих і середніх аграрних підприємств

Рахунок	Номер рахунку	Субрахунок
1	2	3
Основні засоби	10	101 Земельні ділянки 102 Капітальні витрати на поліпшення земель 103 Будинки та споруди 104 Машини та обладнання 105 Транспортні засоби 106 Інструменти, прилади та інвентар
Інші необоротні матеріальні активи	11	111 Малоцінні необоротні матеріальні активи
Нематеріальні активи	12	121 Права користування майном
Знос необоротних активів (амортизація)	13	131 Знос інших необоротних матеріальних активів 132 Накопичена амортизація нематеріальних активів 133 Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів
Капітальні інвестиції	15	151 Капітальне будівництво 152 Придбання (виготовлення) основних засобів 153 Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів 154 Придбання (створення) нематеріальних активів 155 Придбання (виращування) довгострокових біологічних активів
Довгострокові біологічні активи	16	161 Довгострокові біологічні активи рослинництва 162 Довгострокові біологічні активи тваринництва
Виробничі запаси	20	201 Сировина й матеріали 203 Паливо 207 Запасні частини 208 Матеріали сільськогосподарського призначення 209 Інші матеріали
Поточні біологічні активи	21	211 Поточні біологічні активи рослинництва 212 Поточні біологічні активи тваринництва
Виробництво	23	231 Рослинництво 232 Тваринництво
Продукція с/г виробництва	27	271 Продукція рослинництва 272 Продукція тваринництва
Готівка	30	

1	2	3
Рахунки в банках	31	
Розрахунки з покупцями та замовниками	36	
Розрахунки з різними дебіторами	37	371 Розрахунки за виданими авансами 372 Розрахунки з підзвітними особами
Зареєстрований капітал	40	
Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	44	
Довгострокові позики	50	
Короткострокові позики	60	
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	61	
Розрахунки з постачальниками та підрядниками	63	
Розрахунки за податками і платежами	64	641.1 ПДФО, 641.2 ПДВ 643 Податкове зобов'язання 644 Податковий кредит
Розрахунки за страхуванням	65	
Розрахунки за виплатами працівникам	66	
Розрахунки за іншими операціями	68	681 Розрахунки за авансами одержаними 684 Розрахунки за нарахованими відсотками
Доходи від реалізації	70	701 Дохід від реалізації готової продукції 704 Вирахування з доходу
Інші операційні доходи	71	
Фінансові результати	79	
Витрати операційної діяльності	84	
Інші витрати	85	

Джерело: розроблено автором на основі [12].

Кінцевою метою методологічного аспекту облікової політики сільськогосподарських підприємств для цілей податкового обліку є оптимізація оподаткування сільськогосподарських підприємств. Таку можливість дає право вибору методу визначення виручки від продажу продукції: у міру оплати (касовий метод) і по мірі відвантаження (метод нарахування). Отже, чим ближче методологія податкового обліку та методологія фінансового обліку, тим простіше підготовка податкових декларацій, розрахунків податкових зобов'язань у сільськогосподарських організаціях. Для сільськогосподарських підприємств зближення фінансового та податкового обліку можливо здійснити через розробку однакових елементів облікової політики, що усувають протиріччя між ними.

Дотримання положень облікової політики на підприємстві сприяє застосування в роботі облікової служби програмного забезпечення. Найбільш поширеним на практиці є використання програмного продукту «1С: Бухгалтерія». З метою забезпечення перевірки правильності формування показників

звітності відповідно до положень прийнятої на сільськогосподарському підприємстві облікової політики, пропонуємо включити в програмне забезпечення додаткові процедури контролю повноти інформації, які представлені в табл. 3.

Застосування єдиної облікової політики на підприємстві дозволяє:

- гармонізувати взаємодію всіх підсистем обліку, а саме фінансового, податкового та управлінського обліку;

- малим і середнім сільськогосподарським підприємствам зблизити положення фінансового та податкового обліку через розробку однакових елементів облікової політики, що усувають протиріччя між ними;

- створити ефективну систему управлінського обліку на підприємстві через облік і розподіл витрат, вдосконалення облікових форм і реєстрів, поточних звітів відповідальних осіб, методичних засад складання управлінської звітності;

- мінімізувати трудові витрати на збір, узагальнення та обробку облікових даних.

## Додаткові процедури контролю повноти інформації, запропоновані при розробленні програми версії «1С: Бухгалтерія 8.2»

№ п/п	Об'єкти контролю	Контрольний індикатор
1	2	3
1.	Повнота відображення банківських операцій	День останньої виписки з банку
2.	Повнота відображення касових операцій	День останнього касового документа
3.	Нарахування та видача заробітної плати	Сальдо за рахунком 641. 1, 65, 66
4.	Перевірка розрахунків з постачальниками	Розгорнуте сальдо по рахунку 63 у вибірці по контрагентам (без вказівки аналітики рахунків і документів) має дорівнювати сальдо за субрахунками
5.	Перевірка розрахунків з покупцями	Розгорнуте сальдо по рахунку 36 у вибірці по контрагентам (без вказівки аналітики рахунків і документів) має дорівнювати сальдо за субрахунками
6.	Повнота рознесення виручки і ПДВ з виручки	Зіставлення кредитового обороту на рахунках 70 і дебетового обороту рахунку 641.2, дебетового обороту 70 та кредитового обороту рахунку 79.
7.	Контроль включення в базу оподаткування з ПДВ позареалізаційних інших доходів	Сума кредитових оборотів за аналітичними статтями рахунку 70 повинна відповідати запису з аналізу рахунку 641.2 в кореспонденції з 70
8.	Правильність відображення в обліку ПДВ за отриманими товарно-матеріальними цінностями та послугам	Сальдо за рахунком 644 має право бути тільки за отриманими від постачальників документам
9.	Коректність сальдо по активних і пасивних рахунках	Не може бути негативних значень в оборотно-сальдової відомості

**Висновок.** Облікова політика підприємства є важливим інструментом, завдяки якому існує можливість оптимального поєднання державного регулювання і власної ініціативи підприємства в питаннях організації та ведення бухгалтерського обліку. Облікова політика формується на декількох рівнях, кожен з яких передбачає наявність нормативно-правового забезпечення, спрямованого на регламентацію різних аспектів облікової політики. При розгляді облікової політики виділяють три основних аспекти її формування: методичний, організаційний і технічний.

Наведені у статті пропозиції можуть бути використані при розробці облікової політики для малих і середніх аграрних підприємств та сприяють кращому розумінні її організаційних засад.

#### 4 Список використаних джерел

1. Барановська Т.В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Т.В. Барановська. – Київ, 2005. – 21 с.
2. Безруких П.С. Бухгалтерський учет: учебн. / П.С. Безруких. – Москва: Высшая школа, 1999. – 563 с.
3. Білуха М.Т. Курс аудиту: підруч. / М.Т. Білуха. – Київ: Вища школа – Знання, 1998. – 574 с.
4. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: підруч. / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 527 с.
5. Жук В.М. Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки: Монографія / В.М. Жук. – К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2012. – 454 с.

6. Жук В.М. Розвиток моделювання в бухгалтерському обліку / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 3. – С.26-32.

7. Кужельний М.В. Теорія бух обліку: підруч. [для студ. вищ. навч. закл.] / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. – Київ : КНЕУ, 2001. – 334 с.

8. Ловінська Л.Г. Про національну облікову політику в Україні / Л.Г. Ловінська // Економіка України: політико-економічний журнал. – 2006. – № 4. – С. 22-29.

9. Міщенко С.М. Облікова політика в системі управління банком: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / С.М. Міщенко – Київ, 2004. – 21 с.

10. Облікова політика підприємства: Навчальний посібник / За ред. Лузана Ю.Я., Гаврилюка В.М. – 2-е вид., доп. і перероб. - К.: ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2009. – 328 с.

11. Облікова політика: починаємо новий рік [Електронний ресурс] / О. Водоп'янова // Дебет-Кредит – 2010. – № 5. – Режим доступу до журн.: <http://dtk.com.ua/show/1cid04362.html>.

12. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>.

13. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996–XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

14. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підруч. [для студ. вищ. навч. закл.] / Швець В. Г. – Київ: Знання, 2004. – 447 с.