

І.І. БАБІЧ*

Луцький національний технічний університет, м. Луцьк, Україна

А.А. ДАЦЮК**

*Відокремлений структурний підрозділ
«Ковельський промислово-економічний фаховий коледж
Луцького національного технічного університету», м. Ковель, Україна*

Облікова політика в частині обліку витрат виробничих підрозділів сільськогосподарських підприємств

Існування можливості вибору різних варіантів методології обліку певних об'єктів із законодавчо регламентованих альтернатив дозволяє створити оптимальну систему бухгалтерського обліку, адаптовану до потреб конкретного підприємства. Метою статті є розкриття окремих положень облікової політики сільськогосподарського підприємства, які стосуються об'єктивного представлення в системі бухгалтерського обліку інформації про витрати виробничих підрозділів. Розкрито основні засади вибору елементів облікової політики сільськогосподарського підприємства. Визначено, що в наказ про облікову політику доцільно включати також інформацію, яка стосується забезпечення контролю витрат виробництва, формування собівартості готової продукції, тобто при виборі елементів облікової політики варто орієнтуватися не лише на інформаційні потреби бухгалтера, але на запити всього управлінського персоналу. Такий підхід забезпечує посилення обліково-аналітичних функцій в управлінні підприємством, дає змогу оперативно реагувати на зміни, що відбуваються у виробничому процесі. Виявлено, що в частині обліку витрат облікова політика сільськогосподарського підприємства впливає на: розмір собівартості продукції рослинництва і тваринництва, прибутку, податку на прибуток, показників фінансового стану суб'єкта господарювання. Тому оптимальна модель облікової політики підприємства створює передумови для максимальної ефективності господарської діяльності, забезпечує обліковою інформацією внутрішніх та зовнішніх користувачів. Врахування в обліковій політиці сільськогосподарського підприємства розкритих у статті особливостей формування виробничих витрат сприятиме розширенню обліково-аналітичного забезпечення управління результатами сільськогосподарського виробництва.

Ключові слова: облікова політика, сільськогосподарське підприємство, витрати виробничих підрозділів, облік витрат, наказ про облікову політику підприємства.

DOI [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2020-4\(90\)-5-9](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2020-4(90)-5-9)

I.I. BABICH

Lutsk National Technical University, Lutsk, Ukraine

A.A. DATSIUK

*Kovel Industrial and Economic Vocational College
of the Lutsk National Technical University, Lutsk, Ukraine*

Accounting Policies Regarding the Cost Accounting of Agricultural Enterprises Production Units

The existence of the possibility of choosing various options for the accounting methodology of certain objects from legally regulated alternatives allows to create an optimal accounting system adapted to the enterprise information needs. The purpose of the article is to disclose certain provisions of the accounting policies of an agricultural

* **Бабіч Ірина Іллівна**, доцент кафедри обліку і аудиту Луцького національного технічного університету (м. Луцьк), кандидат економічних наук, доцент. **ORCID 0000-0001-9731-8565**

** **Дацюк Альона Анатоліївна**, викладач Відокремленого структурного підрозділу «Ковельський промислово-економічний фаховий коледж Луцького національного технічного університету» (м. Ковель). **ORCID 0000-0002-9899-5629**

enterprise concerning the objective presentation in the accounting system of information on the costs of production units. The basic principles of choosing elements of the accounting policies of an agricultural enterprise were revealed. The study results show that it is advisable to include in the order on accounting policies also information related to ensuring control of production costs, the formation of the cost of finished products. Thus, when choosing elements of accounting policies, one should focus not only on the information needs of the accountant, but on the requests of all management personnel. This approach ensures the strengthening of accounting and analytical functions in enterprise management, allows to quickly responding to changes in the production process. It was revealed that accounting policies of an agricultural enterprise affects on: the size of the cost of crop and livestock products, profit, income tax, indicators of the financial condition of the enterprise. Therefore, the optimal model of the accounting policies of the enterprise creates the prerequisites for maximum efficiency of economic activity, forms accounting information for internal and external users. Taking into account the features of the formation of production costs disclosed in the article will contribute to the expansion of accounting and analytical support for managing the results of agricultural production.

Keywords: *accounting policies, agricultural enterprise, expenses of production units, cost accounting, order on the enterprise accounting policies.*

Постановка проблеми. Необхідною складовою організації бухгалтерського обліку на будь-якому підприємстві є розробка облікової політики. Формування облікової політики, як зазначав проф. Г.Г. Кірейцев, є відповідальним завданням і полягає насамперед у застосуванні нормативно передбачених принципів ведення бухгалтерського обліку, складання і подання бухгалтерської фінансової звітності, у виборі методів і процедур обробки облікової інформації [5, с. 2].

Існування можливості вибору різних варіантів методології обліку певних об'єктів із законодавчо регламентованих альтернативних способів обліку дозволяє створити за допомогою облікової політики оптимальну, необхідну саме для конкретного підприємства систему обліку, в якій буде реалізована стратегія суб'єкта господарювання, а також вимоги до формування обліково-аналітичної інформації, її достовірності, доступності та корисності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання облікової політики розглядали Ф.Ф. Бутинець, Ю.А. Верига, С.Ф. Голов, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, В.С. Лень, Н.М. Малюга, М.С. Пушкар, І.Б. Садовська, Н.А. Ткаченко, О.В. Олійник, Т.В. Барановська та інші вчені. Ними розкрито сутність, основні складові, елементи, нормативне забезпечення облікової політики, фактори впливу на її формування.

На думку проф. Г.Г. Кірейцева, облікова політика – це основний документ, в якому повинні враховуватися вимоги державного регулювання, методологічні засади, можливості підсилення функцій бухгалтерського обліку та позиції суб'єктів підприємницької діяльності щодо їх реалізації [6, с. 43].

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 [3, с. 215].

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 [1, с. 19].

Облікова політика підприємства визначається на основі положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Проаналізувавши всі законодавчі вимоги, положення національних і міжнародних стандартів, В.С. Лень та В.В. Гливенко дійшли висновку, що облікова політика – це сукупність прийнятих на підприємстві конкретних альтернатив оцінки господарських операцій і статей звітності на дату балансу відповідно до прийнятих стандартів обліку та фінансової звітності [7].

Погоджуємося з П. Житним, що облікова політика сприяє посиленню обліково-аналітичних функцій в управлінні підприємством, дає змогу оперативно реагувати на зміни, що відбуваються у виробничому процесі, ефективно пристосовувати виробничу систему до умов зовнішнього середовища, знизити економічний ризик і досягти успіхів у конкурентній боротьбі [2, с. 19].

Як зазначає Ю.В. Золотницька, до процесу організації облікової політики слід підходити не формально, дублюючи окремі пункти нормативних положень, а виважено та обґрунтовано, з врахуванням галузі, специфіки технології виробництва [4, с. 32]. Формування облікової політики окремо взятого підприємства залежить від форми власності та організаційно-правової форми; виду діяльності; системи оподаткування; особливостей технологічного процесу; залежності виробничих процесів діяльності від кліматичних умов; цілей і завдань економічного розвитку на довгострокову перспективу; очікуваних напрямків інвестицій; системи інформаційного забезпечення підприємства; обсягу діяльності та інших показників.

Незважаючи на значну кількість публікацій, дослідження особливостей формування облікової політики підприємств стосовно окремих об'єктів обліку не втрачають своєї актуальності.

Метою статті є розкриття окремих положень облікової політики сільськогосподарського підприємства, які стосуються об'єктивного

представлення в системі бухгалтерського обліку інформації про витрати виробничих підрозділів.

Виклад основного матеріалу. Структурно облікова політика включає в себе три складові: принципи обліку (правила, визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», за якими оцінюють, реєструють господарські операції та відображають їх результати у звітності підприємства), методи обліку (способи і прийоми, за якими господарські операції відображають в обліку) та процедури обліку (форма ведення обліку, робочий план рахунків, документообіг і технологія обробки облікової інформації, перелік звітних форм, методика аналізу результатів обліку та прийняття управлінських рішень).

Обґрунтованість вибору методичних прийомів, способів та процедур організації і ведення обліку в обліковій політиці сприяють посиленню обліково-аналітичних функцій в управлінні підприємством. Облікова політика в сільськогосподарських підприємствах є документом, який засвідчує вибір основних правил та процедур, відповідно до яких формуються показники звітності. Розробка та впровадження облікової політики є досить трудомістким процесом, а тому досить часто цей документ не стає повноцінним інструментом організації обліку з метою забезпечення відповідною інформацією зовнішніх та внутрішніх її користувачів. Елементи облікової політики зазначаються з позиції максимального спрощення облікового процесу, відношення облікової політики до стратегії розвитку підприємства зводиться до мінімуму. На практиці підприємства керуються загальними засадами ведення обліку, облікова політика майже повністю копіює зміст нормативних документів, при цьому повноцінно не розкриваючи особливостей діяльності підприємства. Відповідно, відсутні і чіткі специфічні норми відображення окремих об'єктів обліку.

Сільськогосподарська діяльність включає основні виробництва, до яких відносяться галузі рослинництва та тваринництва, допоміжні виробництва, підсобні (промислові) та інші обслуговуючі виробництва і господарства. Діяльність різних виробничих підрозділів передбачає виникнення витрат, відображення їх в обліку, відповідне документальне оформлення, наявність основної, побічної та супутньої продукції, перерозподіл витрат між підрозділами для визначення собівартості та інші особливості технологічних процесів, що відбуваються на конкретних сільськогосподарських підприємствах. Такі особливості сільськогосподарської галузі зумовлюють ведення обліку виробничих витрат і виходу продукції окремо за кожним виробничим підрозділом підприємства.

Відображення в наказі про облікову політику особливостей господарської діяльності, технологічного процесу виготовлення продукції (виконання робіт, надання послуг), який є індивідуальним для кожного сільськогосподарського підприємства, залежить від багатьох факторів

(спеціалізація, технічне оснащення, територіальне розташування, інформаційне забезпечення облікового процесу тощо) і є пріоритетним напрямком ефективної організації бухгалтерського обліку, податкового планування та оптимізації показників господарської діяльності.

Зазвичай вважається, що основною метою діяльності суб'єктів господарювання є отримання прибутку, який формується під впливом одержаних доходів та понесених витрат.

Облік витрат сільськогосподарських підприємств є однією з найбільш трудомістких та складних ділянок облікового процесу, саме тому в обліковій політиці мають бути визначені критерії, за якими визначаються витрати, наведена їх класифікація; визначені методи їх оцінки та порядок відображення в обліку.

Відмітимо, що в наказ про облікову політику доцільно включати також інформацію, яка стосується забезпечення контролю витрат виробництва, формування собівартості готової продукції, тобто варто орієнтуватися не лише на інформаційні потреби бухгалтера, але на запити всього управлінського персоналу.

Технологія виготовлення продукції сільськогосподарським виробником свідчить про те, що крім основних виробництв в галузі рослинництва та утримання тваринницьких комплексів, значна роль у забезпеченні безперервного і чіткого функціонування сільськогосподарського виробництва належить допоміжним виробництвам.

Сільськогосподарське підприємство самостійно визначає перелік об'єктів обліку витрат окремих виробничих підрозділів, які необхідно зазначити в обліковій політиці. На сільськогосподарських підприємствах об'єктами обліку витрат можуть бути: галузі, виробничі підрозділи, окремі культури, групи культур, групи тварин, види виробництва.

З метою чіткого обліку та контролю за діяльністю виробничих підрозділів, виникає потреба визначення функцій окремих підрозділів сільськогосподарського підприємства (основних, допоміжних та інших виробництв) та визнання їх витрат. Така інформація буде доцільною для внесення в облікову політику, дозволить виокремити об'єкти обліку та визнати витрати таких підрозділів витратами основної діяльності.

Чітке визначення методів обліку витрат допоміжних виробництв та калькулювання собівартості продукції окремих виробничих підрозділів має важливе значення для планування виробництва, визначення реалізаційних цін, виявлення резервів підвищення ефективності господарювання. В наказі про облікову політику сільськогосподарське підприємство може зазначити нормативний, попередільний, позамовний, «котловий» методи обліку витрат залежно від специфіки галузі, а також від вибору об'єктів обліку витрат.

Витрати виробництва групуються в обліку за елементами та статтями витрат. Різні методи оцінки і калькулювання можуть вплинути на статті і структуру звітності, величину прибутку, відповідно,

вони можуть привести до різних кінцевих рішень кваліфікованих користувачів фінансової звітності і оцінки господарюючого суб'єкта [7, с. 30].

П(С)БО 16 «Витрати» [11] чітко регламентує елементів витрат, а тому повторно дублювати їх в обліковій політиці, на нашу думку, не має потреби. Разом з тим, статті витрат підприємство встановлює самостійно, оскільки Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств дають примірний перелік статей витрат для різних галузей [8]. Тому в обліковій політиці сільськогосподарських підприємств необхідно визначати статті витрат для кожного виробництва, враховуючи потребу управління у відповідній інформації та особливості побудови первинних документів, облікових реєстрів, що використовуються на підприємстві.

Важливе значення при формуванні собівартості продукції, робіт та послуг виробничих підрозділів мають непрямі витрати, які на практиці здебільшого розподіляються між виробами (замовленнями) або іншими об'єктами пропорційно до певної бази, виходячи з якої обчислюють ставку їх розподілу.

Методика розподілу накладних витрат допоміжних виробництв ускладнюється тим, що всі витрати допоміжних виробництв у складі виробничих витрат сільськогосподарських підприємств є непрямими, тобто потребують розподілу між окремими видами продукції основного виробництва. Тому, в обліковій політиці має бути чітко зазначений порядок розподілу та списання таких витрат.

Визнані та відображені в обліку витрати підприємства пов'язані з нарахуванням та сплатою податків: податку на прибуток, фіксованого сільськогосподарського податку, податку на додану вартість та ін. Загальні засади встановлення, нарахування та сплати податків регулюються Податковим кодексом України. Практика господарюючих суб'єктів свідчить, що особливої актуальності в сучасних умовах набуває правомірність і підстави для визнання податкового кредиту з податку на додану вартість.

Контролюючі органи в процесі податкових перевірок цікавлять, чи всі витрати, понесені підприємством і пов'язані із включенням певних сум до податкового кредиту, можна вважати витратами, пов'язаними з основною діяльністю суб'єктів господарювання. Чи правомірними є такі витрати і суми, що призводять до зменшення податкових зобов'язань платників податку на додану вартість.

З метою усунення будь-яких протиріч щодо правильності організації обліку виробничих витрат, уникнення податкових ризиків та ефективного управління, пропонуємо відображати в обліковій політиці повну інформацію щодо особливостей діяльності виробничих підрозділів конкретного суб'єкта господарювання та витрати ресурсів на здійснення такої діяльності.

В частині витрат виробничих підрозділів в обліковій політиці сільськогосподарських підприємств доцільно відображати наступний перелік елементів (табл. 1).

Таблиця 1

Елементи облікової політики в частині витрат виробничих підрозділів сільськогосподарських підприємств

Елементи облікової політики	Можливі варіанти
Галузі виробництва (об'єкти обліку)	Рослинництво (види культур), тваринництво (групи тварин) Визначаються функції основних, допоміжних та інших підрозділів щодо виробництва продукції рослинництва та тваринництва
Методи обліку витрат, склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції	Встановлюються підприємством самостійно залежно від вибору об'єктів обліку
База розподілу непрямих витрат	Розподіляються між основними галузями та об'єктами витрат
Документальне оформлення операцій	Зазначаються форми первинних та зведених документів, аналітичні форми та внутрішні форми документів, розроблені підприємством самостійно
Робочий план рахунків	Визначаються відповідні субрахунки до рахунка 23 «Виробництво»

Джерело: сформовано авторами.

Крім того, як зазначають О.В. Олійник та Т.В. Барановська, положення Наказу про облікову політику, що стосуються обліку витрат, можуть бути уточнені в окремих додатках [10, с. 475]. Зокрема, у додатках може бути розкрито:

- перелік об'єктів обліку витрат та перелік об'єктів калькулювання;
- перелік та склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- номенклатура статей загальногосподарських витрат;

- нормальна потужність ферм, бригад та інших структурних підрозділів;
- номенклатура статей адміністративних витрат, витрат на збут, інших витрат;
- графік документообігу, перелік первинних документів, форми яких затверджуються наказом керівника, перелік первинних документів, зведених бухгалтерських документів, реєстрів бухгалтерського обліку, які підтверджуються головним бухгалтером;
- перелік та строки подання форм управлінської звітності.

Висновки. Належним чином сформована облікова політика має відображати принципи, методи і процедури організації бухгалтерського обліку з врахуванням особливостей господарської діяльності окремого підприємства, бути адаптованою для потреб управління, слугувати своєрідним гарантом економічної безпеки суб'єкта господарювання щодо зниження його податкових ризиків.

В частині обліку витрат облікова політика сільськогосподарського підприємства впливає на: розмір собівартості продукції рослинництва і тваринництва, прибутку, податку на прибуток, показників фінансового стану суб'єкта господарювання. Тому оптимальна модель облікової політики підприємства створює передумови для максимальної ефективності господарської діяльності, забезпечує обліковою інформацією внутрішніх та зовнішніх користувачів.

Враховування в обліковій політиці сільськогосподарського підприємства розкритих у статті особливостей формування виробничих витрат сприятиме розширенню обліково-аналітичного забезпечення управління результатами виробництва, дозволить надавати достовірну та аналітичну інформацію про собівартість продукції, робіт і послуг, підвищить ефективність процесу управління, знизить податкові ризики для підприємства.

4 Список використаних джерел

1. Дубініна М. В., Боева О. В. Формування облікової політики сільськогосподарських підприємств. *Облік і фінанси*. 2014. № 4(66). С. 17-24.
2. Житний П. Проблеми формування облікової політики та шляхи її вирішення. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2005. № 3. С. 19-22.
3. Жук В. М. Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки: монографія. К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2012. 454 с.
4. Золотницька Ю. В. Облікова політика суб'єктів суспільного інтересу в умовах реформування системи бухгалтерського обліку. *Облік і фінанси*. 2017. № 4. С. 28-32.
5. Кірейцев Г. Г. Облікова політика підприємства. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2000. № 4. С. 2-6.
6. Кірейцев Г. Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2007. 236 с.
7. Лень В. С., Гливенко В. В. Облікова політика та її складові. *Облік і фінанси*. 2019. № 2(84). С. 26-35.
8. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01/conv#Text>
9. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13?lang=ru#n12>

10. Олійник О. В., Барановська Т. В. Витрати підприємств як об'єкт облікової політики: організаційно-методичні положення. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2015. Вип. 1(31). С. 469-478.

11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства Фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>

4 References

1. Dubinina, M. V., Boieva, O. V. (2014). Formuvannia oblikovoi polityky silskohospodarskykh pidpriemstv [Development of Accounting Policies of Agricultural Enterprises]. *Oblik i finansy*, (4(66)), 17-24.
2. Zhytnyi, P. (2005). Problemy formuvannia oblikovoi polityky ta shliakhy yii vyrishennia [Problems of accounting policy formation and ways to solve them]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, (3), 19-22.
3. Zhuk, V. M. (2012). Bukhhalterskyi oblik: shliakhy vyrishennia problem praktyky i nauky [Accounting: ways to solve problems of practice and science]. Kyiv: Instytut ahrarnoi ekonomiky.
4. Zolotnytska, Yu. V. (2017). Oblikova polityka subiektiv suspilnoho interesu v umovakh reformuvannia systemy bukhhalterskoho obliku [Accounting Policy of Entities of Public Interest in the Terms of Reforming the Accounting System]. *Oblik i finansy*, (4(78)), 28-32.
5. Kireitsev, H. H. (2000). Oblikova polityka pidpriemstva [Accounting policy of the enterprise]. *Bukhhalteriia v silskomu hospodarstvi*, (4), 2-6.
6. Kireitsev, H. H. (2007). Rozvytok bukhhalterskoho obliku: teoriia, profesii, mizhpredmetni zviazky [Development of accounting: theory, profession, interdisciplinary links]. Zhytomyr: ZhDTU.
7. Len, V. S., Hlyvenko, V. V. (2019). Oblikova polityka ta yii skladovi [Accounting Policies and Its Components]. *Oblik i finansy*, (2(84)), 26-35.
8. Ministerstvo ahrarnoi polityky Ukrainy. (2001). Metodichni rekomendatsii z planuvannia, obliku i kalkuliuvannia sobivartosti produktsii (robit, posluh) silskohospodarskykh pidpriemstv [Methodical recommendations on planning, accounting and calculation of the cost of products (works, services) of agricultural enterprises]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01/conv#Text>
9. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2013). Metodichni rekomendatsii shchodo oblikovoi polityky pidpriemstva [Methodical recommendations on the accounting policy of the enterprise]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13?lang=ru#n12>
10. Oliinyk, O. V., Baranovska, T. V. (2015). Vytraty pidpriemstv yak obiekt oblikovoi polityky: orhanizatsiino-metodychni polozhennia [Costs of enterprises as an object of accounting policy: organizational and methodical provisions]. *Problemy teorii ta metodologii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu*, (1(31)), 469-478.
11. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (1999). Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 16 «Vytraty» [National Accounting Standard 16 “Expenses”]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>