

°УДК 657

Зеленко С. В., к.е.н., доцент,

Невелич Т. М.

Луцький національний технічний університет

## **ЗАСТОСУВАННЯ НАУКОВИХ ПІДХОДІВ В ПРОЦЕСІ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ**

У статті досліджено наукові підходи до процесу формування облікової політики аграрними підприємствами. Визначено відмінності у нормативно-правовому забезпеченні, яке визначає сутність і призначення облікової політики суб'єктів господарювання. Висвітлено практичні проблеми застосування облікової політики та теоретичні положення що обґрунтовують необхідність формування і використання належного рівня розпорядчого документу про облікову політику вітчизняних аграрних підприємств.

Ключові слова: облікова політика, нормативно-правове забезпечення облікової політики, системний підхід до проблеми застосування облікової політики.

Zelenko S., Nevelych T.

## **APPLICATION SCIENTIFIC APPROACH IN THE FORMATION ACCOUNTING POLICIES AGRICULTURAL ENTERPRISES**

In the article the theoretical and practical problems of formation and application of accounting policies farms.

---

° *Зеленко С. В., Невелич Т. М.*

Companies define their own content and structure of the order of accounting policies. This is due to the peculiarities of business objectives, legal framework, structure and size of enterprises. Alternative methods of evaluation of accounting to optimize and adapt activities of the company to the market environment. Opinions are divided scholars in the interpretation of fair use companies available choices evaluation of accounting.

Agricultural enterprises have complex economic relationship. This is due to the necessity of cooperation and specialization of agricultural producers. Cooperation creates cooperation between competing companies and provides a synergistic effect for its members. The accounting policy should provide adequate transparency and efficiency of information sources to optimize joint efforts to solve common problems around agricultural sector.

The scientific approach should ensure proper grounding, distribution and updating of accounting policy that solves the agrarian sector.

Key words: accounting policy, regulatory and legal framework for accounting policies, systematic approach to the application of accounting policies.

Зеленко С. В., Невелич Т. Н.

## **ПРИМЕНЕНИЕ НАУЧНОГО ПОДХОДА В ПРОЦЕССЕ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ**

В статье исследованы научные подходы к процессу формирования учетной политики аграрными предприятиями. Определены различия в нормативно-правовом обеспечении, которое определяет сущность и назначение учетной политики субъектов хозяйствования. Освещены практические проблемы применения учетной политики и теоретические положения обосновывающие необходимость формирования и использования надлежащего уровня распорядительного документа об учетной политике отечественных аграрных предприятий.

Ключевые слова: учетная политика, нормативно-правовое обеспечение учетной политики, системный подход к проблеме применения учетной политики.

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.** Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1], підприємства самостійно визначають свою облікову політику. Це зумовлено ще й тим, що ринкові умови господарювання зазвичай передбачають певні специфічні особливості ведення бухгалтерського обліку на різних підприємствах.

Вищезгаданий закон встановлює певні вимоги щодо державного регулювання бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності з метою створення правил, які були б єдиними та обов'язковими для всіх підприємств та могли б гарантувати і захищати

інтереси користувачів. В той же час розвиток ринкових відносин зумовлює більшу свободу дій суб'єктів господарювання, що також стосується технологічних аспектів забезпечення відображення результатів їх діяльності в обліку.

Кожне підприємство визначає власну облікову політику самостійно, проте враховує особливості діяльності, що впливає на вибір методичної основи оцінки об'єктів обліку. Це дає змогу зберегти єдину методологію в процесі складання фінансової звітності.

Сільськогосподарські підприємства мають складні економічні взаємовідносини. Це обумовлюється необхідністю кооперації та спеціалізації сільськогосподарських товаровиробників. Кооперація створює взаємодію між конкуруючими підприємствами і забезпечує синергетичний ефект для її учасників. Облікова політика повинна забезпечити належний рівень прозорості та ефективності використання інформаційних джерел для оптимізації процесу об'єднання зусиль навколо вирішення спільних проблем аграрної галузі.

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.** Питання особливостей формування облікової політики та проблемні питання щодо її реалізації на підприємствах України висвітлені в працях Ф. Бутинця, С. Голова, П. Житного, М. Пушкаря, М. Щирби тощо. Однак досі суттєві розбіжності між теоретичними і практичними підходами до визначення поняття «облікова політика» зокрема та формування облікової політики загалом.

**Цілі статті:** дослідити наукові підходи до процесів формування та застосування облікової політики сільськогосподарських підприємств і визначити шляхи вирішення питань щодо її формування.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Термін «облікова політика» увійшов до професійного словника українських бухгалтерів в 90-х роках минулого століття в результаті реформування бухгалтерського обліку разом із прийняттям Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в

Україні» і становив собою переклад англійського словосполучення «accounting policies».

Відповідно до вищезазначеного закону облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання звітності [1].

Нормативне регулювання облікової політики та її зміст на національному рівні визначаються також НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [6], П(С)БО 6 «Виправлення помилок у фінансових звітах» [7], Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства [8] тощо. Відносно підприємств та організацій аграрної сфери, основні питання щодо формування та погодження облікової політики регулюються також наказом «Про погодження облікової політики підприємства», пунктами Земельного кодексу України, Цивільного кодексу України, «Про господарські товариства», «Про сільськогосподарську кооперацію», «Про колективне сільськогосподарське підприємство», «Про фермерське господарство» тощо.

Щодо нормативного регулювання облікової політики на міжнародному рівні, основним документом є МСБО (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». Даний стандарт визначає облікову політику як сукупність конкретних принципів, основ, домовленостей, правил і практик, застосованих суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансових звітів.

Загалом можна зробити висновок, що тлумачення облікової політики в українському законодавстві співпадає з міжнародними нормами. Проте, як за національним, так і за міжнародним стандартом бухгалтерського обліку, мова йде винятково про принципи, методи і процедури, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності, тобто відсутня згадка про методiku ведення бухгалтерського обліку.

До відмінностей між міжнародними та національними стандартами можна віднести те, що МСБО (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» включає в визначення облікової політики зовнішні чинники, такі як домовленості та практика, а також описує облікову політику загалом, так як за

міжнародними правилами облікова політика, встановлена щодо конкретного об'єкта вважається окремою обліковою політикою.

При розгляді досліджень вітчизняних вчених щодо визначення облікової політики в Україні видно, що окремі автори дають низку трактувань даного поняття, але при цьому обмежуються або повторенням визначення, наведеного у нормативних документах, або ж його звуженням.

Аналіз підходів до трактування поняття «облікова політика» свідчить про відсутність єдиної думки науковців з цього приводу.

У закордонній науковій літературі, зокрема польській [26], облікова політика, так як і у вітчизняних джерелах, визначається як перелік обов'язкових правил, процедур і норм, які використовуються на практиці для того, щоб надана інформація про майновий стан підприємства, його господарську діяльність і отримані фінансові результати була повною, зрозумілою, достовірною і такою, що підлягає використанню.

Дещо відрізняється визначення вченого Я. В. Соколова, який вважає, що «облікова політика – це засіб, що дозволяє адміністрації підприємства (фірми) легально маніпулювати фінансовими результатами» [9]. Таке трактування має сенс, оскільки відповідно до цілей діяльності, підприємство може встановлювати ті чи інші вимоги до ведення обліку, що забезпечить реалізацію таких цілей.

Як зазначено у Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства №635 [8], облікова політика реалізується через визначення у розпорядчому документі переліку методів оцінки, обліку і процедур, щодо яких нормативно-методична база передбачає більш ніж один їх варіант. Таким документом може бути наказ або розпорядження керівника підприємства, який складається з дотриманням вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», чинних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

На нашу думку, має зміст твердження В.В. Панкова про те, що «облікова політика забезпечує вирішення питань у більшості можливих облікових ситуаціях або визначає шляхи пошуку таких рішень, стаючи засобом раціоналізації та спрощення облікового процесу» [10], оскільки облікова політика повинна максимально

спрощувати систему обліку на підприємстві та робити її максимально ефективною відповідно до потреб користувачів.

При цьому бухгалтер при формуванні облікової політики повинен:

1) діяти відповідно до прийнятих стандартами правил у випадках єдиного передбаченого способу;

2) здійснювати вибір одного способу обліку господарських операцій або організації документообігу у випадку існування декількох допустимих стандартами бухгалтерського обліку;

3) самостійно розробляти відповідні способи обліку або організації у випадку відсутності таких.

Подібно вважає і М. П. Кондраков. На його думку «облікова політика підприємства повинна включати методологічні питання (вибір методів оцінки і процедур ведення бухгалтерського обліку з існуючих альтернативних варіантів, які дозволені законодавством при формуванні показників фінансової звітності; розробку методики ведення управлінського обліку та складання внутрішньої звітності тощо); технологію ведення бухгалтерського обліку на підприємстві; організацію роботи бухгалтерської служби підприємства» [11].

На противагу їм Д. М. Чирка [12] вважає, що облікова політика не має обмежуватись тільки тими положеннями або об'єктами з бухгалтерського обліку щодо яких існують альтернативи. Науковець зазначає, що вона має містити перелік вимог з обліку з урахуванням галузевих особливостей діяльності суб'єкта господарювання з посиланням на відповідні стандарти.

Таким чином, можна зробити висновок, що серед авторів єдиної думки стосовно необхідності формування облікової політики на підприємств немає, однак всі дослідники зазначають її важливість та доцільність для потреб бухгалтерського обліку.

Проблемою при цьому є формальний підхід до формування облікової політики, який зводиться до складання фінансової звітності відповідно до загальних вимог П(С)БО та потреб зовнішніх користувачів.

Лише на незначній частині підприємств, переважно великих, облікова політика суттєво впливає на організацію діяльності підприємства. Більшість же, переважно середніх та дрібних підпри-

емств, вважають, що облікова політика на вирішення проблем діяльності та достовірності відображення показників фінансової звітності впливає слабо або ж зовсім не впливає.

Особливістю підприємств сільського господарства є їх широка спеціалізація, що зазвичай поєднує функції виробництва, торгівлі та виробничого обслуговування. Аграрні підприємства зазвичай відрізняються за обсягом діяльності, характером та структурою виробництва та наданих послуг, спеціалізацією, що вимагає розробки різних методичних підходів до обліку.

Тому класифікація сільськогосподарських підприємств за різними ознаками має важливе значення для розроблення облікової політики, якій досі не приділено належної уваги.

Врахування специфіки діяльності аграрних підприємств необхідне для забезпечення інформаційних запитів як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів під час оцінки фінансової та статистичної звітності.

При цьому необхідно також звернути увагу на функції, які виконують сільськогосподарські підприємства, та на мету їх діяльності. Вона може бути комерційною – отримання прибутку, або некомерційною – надання посередницьких послуг для отримання прибутку засновниками суб'єкта господарювання (обслуговуючі кооперативи).

За нашими дослідженнями найбільш повно в облікових політиках сільськогосподарських підприємств розкрито інформацію, що стосується побудови апарату бухгалтерії та обробки вхідної інформації. Методична частина облікової політики зазвичай розкрита на нижчому рівні. Така ситуація характерна для багатьох підприємств. Це зумовлено відсутністю достатнього практичного досвіду управління в ринкових умовах, недооцінювання облікової політики як інструменту вирішення комплексу проблем економічного характеру, спрямуванню уваги на формальне складання облікової політики, а також недостатнім вивченням цієї проблеми науковцями.

Методологічне управління системою бухгалтерського обліку на підприємстві здійснюється державою, яка визначає нормативні документи з конкретними рекомендаціями, перелік правил окремих методик і процедур бухгалтерського обліку. Але розробка

способів і процедур відображення тих чи інших операцій в обліку залежить як від держави, так і господарюючого суб'єкта, адже, як зазначає Бутинець Ф. Ф. [2], «офіційна система не встановлює спосіб ведення бухгалтерського обліку з конкретного питання, і при формуванні облікової політики підприємство самостійно розробляє відповідний спосіб на підставі діючих положень».

Однією з основних проблем організації системи обліку сільськогосподарських підприємств є питання розробки методичних аспектів єдиної облікової політики, що безпосередньо впливають на порядок формування фінансових результатів підприємств.

До даних аспектів зазвичай включають способи ведення обліку щодо основних засобів, нарахування амортизації, порядок обліку орендованих основних засобів тощо, тобто ті, щодо яких є можливість вибору альтернатив.

Облікова політика може формуватися на макрорівні – як політика державних органів щодо розвитку обліку в Україні, та на мікрорівні – як політика конкретного підприємства з метою забезпечення достовірності його фінансової звітності. Варто зазначити, що на макрорівні облікова політика повинна включати облікові інструменти, що охоплюють такі способи і процедури обліку, завдяки яким можливе поєднання вимог держави і потреб підприємства щодо ведення обліку.

Значний вплив на формування облікової політики має також вибір форми оподаткування, визначеної чинним податковим законодавством. Даний фактор впливає на облікову політику як на макро-, так і на мікрорівні. Хоча він і є зовнішнім чинником, проте пов'язаний безпосередньо з масштабами господарської діяльності, ступенем децентралізації організаційної структури тощо.

Також чимало труднощів викликає сам процес формування облікової політики. Вже на перших етапах – при визначенні пріоритетних напрямів побудови системи обліку на підприємстві та узгодженні поставлених при формуванні облікової політики цілей – можуть виникати проблеми, адже дані напрями залежать від цілей, що ставлять перед собою розробники облікової політики.

Вибір конкретного варіанту методів оцінки об'єктів обліку може зробити істотний вплив на обсяг облікової роботи, розмежування відповідальності за ті або інші облікові процеси, появу нових



процедур, збільшення кількості створюваних і оброблюваних документів, тобто впливати прямо або побічно на роботу всіх структурних підрозділів компанії. Це призводить до необхідності враховувати пропозиції і зауваження зацікавлених фахівців виробничих, планово-економічних, фінансових і інших служб підприємства.

Таким чином, розробники облікової політики формують в майбутньому значення окремих показників, вигідні одним учасникам господарських процесів і не вигідні для інших.

Існування різних варіантів обліку дозволяє підприємству в рамках чинного законодавства зменшувати розмір бази оподаткування або збільшувати прибуток у бухгалтерському обліку та виплачувати вищі дивіденди.

Отже, пошук розумного компромісу – це ще одне з завдань у процесі формування облікової політики. Поєднання в обліковій політиці вимог різних облікових систем: українського бухгалтерського і податкового обліку, обліку відповідно до міжнародних стандартів (МСФЗ) тощо має важливе значення.

Варто також пам'ятати, що облікова політика забезпечує інтегрованість системи обліку з іншими складовими системи управління – плануванням, прогнозуванням, бюджетуванням, контролем, аналізом, – і генерує обліково-аналітичну інформацію для різних цілей, підпорядковуючись економічній політиці держави.

Сутність системного підходу при формуванні облікової політики визначається необхідністю підпорядкування облікової інформації загальним інтересам інформаційної системи підприємства з метою створення умов для ефективного здійснення управлінського процесу [4].

Система формування облікової політики може бути представлена як сукупність потоків зовнішнього (законодавчого) та внутрішнього (нормативно-методичного) забезпечення виробничої системи щодо формування організації та технології бухгалтерського обліку. При цьому зовнішнє середовище (економічна, технологічна, соціальна політика) впливає на систему в межах правового поля через входи, а виходом із системи є інформація про стан господарських подій на певну дату, на основі якої складається звітність.

Таким чином, раціональною є думка про те, що облікова політика стосується не лише фінансової звітності, а й, перш за все, всього бухгалтерського обліку, кінцевим продуктом якого є звітність.

**Висновки.** Отже, розробка облікової політики підприємства є важливим етапом в процесі діяльності підприємства і має бути заснована на ґрунтовному аналізі нормативних документів, моніторингу їх змін, досконалому знанні особливостей господарської діяльності підприємства та перспектив його подальшого розвитку. Формування облікової політики підприємств, зокрема і сільськогосподарських, не є разовим процесом, а триває протягом всього періоду діяльності з регулярним переглядом та вдосконаленням. Науковий підхід до процесу створення та застосування в практичній діяльності сільськогосподарських підприємств повинен забезпечити належний рівень обґрунтування, поширення та актуалізації питань які вирішує облікова політика для аграрного сектору економіки.

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 №996-XIV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
2. Організація бухгалтерського обліку / За ред. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир : ПП «Рута», 2005. – 528 с.
3. Житний П. Є. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства / П. Є. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №3. – С. 3–10.
4. Житний П. Є. Облікова політика в умовах розвитку фінансово-промислових систем: методологія та організація : монографія / П. Є. Житний. – Луганськ : СНУ ім. В. Даля, 2007. – 352 с.
5. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики : монографія / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2010. – 260 с.
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» // Наказ Мініфіну № 73 від 07.02.2013 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» // Наказ Мініфіну №137 від 28.05.99 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z039299?test=XX7MfyрCSgkyFT9IZitAh/FJH14w2s80msh8le6>
8. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства // Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. №635 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article>

9. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
10. Николаева С. А. Учетная политика организации: Принципы формирования, содержание, практические рекомендации, аудиторская проверка / С. А. Николаева – М. : «Аналитика-Пресс», 1998. – 168 с.
11. Панков В. В. Институциональная теория бухгалтерского учёта и аудита : учеб. пособ. / В. В. Панков – М. : «ИнформБюро», 2011. – 168 с.
12. Чирка Д. М. Операції в іноземній валюті як об'єкт облікової політики / Д. М. Чирка // Міжнарод зб. наук. пр. – Вип. 3 (21). – Житомир : ЖДТУ, 2011. – Част. 1. – С. 391–402.