

Наталія Г. Царук
**ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА
ТА ЇЇ ФОРМУВАННЯ В ОВОЧІВНИЦТВІ**

У статті ідентифіковано ключові елементи облікової політики, характерні для сільськогосподарських підприємств. Визначено особливості застосування облікових правил підприємствами, які займаються виробництвом овочів. Надано рекомендації щодо застосування регламентів облікової політики неспеціалізованими підприємствами, які вирощують овочі, та спеціалізованими овочевими господарствами.

Ключові слова: облікова політика; розпорядчий документ; овочівництво.

Табл. 6. Літ. 16.

Наталія Г. Царук
**УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ПРЕДПРИЯТИЯ
И ЕЕ ФОРМИРОВАНИЕ В ОВОЩЕВОДСТВЕ**

В статье идентифицированы ключевые элементы учетной политики, характерные для сельскохозяйственных предприятий. Определены особенности применения учетных правил предприятиями, которые занимаются производством овощей. Предоставлены рекомендации по применению регламентов учетной политики неспециализированными предприятиями, которые выращивают овощи, и специализированными овощными хозяйствами.

Ключевые слова: учетная политика; распорядительный документ; овощеводство.

Natalia G. Tsaruk¹
**ACCOUNTING POLICY OF AN ENTERPRISE AND
ITS FORMATION IN VEGETABLE PRODUCTION**

The key elements of accounting policy typical for agriculture enterprises are determined in the article. Features of accounting rules for enterprises producing vegetables are outlined. Recommendations on application of accounting policy regulations by non-specialized enterprises, producing vegetables, and in specialized vegetable enterprises are provided.

Keywords: accounting policy; administrative document; vegetable production.

Постановка проблеми. На сьогодні переважна частина сільськогосподарських підприємств України не приділяють належної уваги власній обліковій політиці: ані формальному закріпленню ключових її правил, ані їх скурпульозному виконанню. Ця проблема пов'язана з кількома факторами.

З одного боку, власники контрольних часток корпоративних прав таких підприємств зазвичай беруть безпосередню участь в управлінні господарюючими суб'єктами, а тому отримують оперативні облікові дані безпосередньо в операційному процесі, і їх не цікавить, як буде відображена інформація про діяльність фірми у фінансовій звітності. Фондовий ринок в Україні розвинений слабо, малі та середні фірми на IPO виходять досить рідко, тому питання забезпечення та підтвердження достовірності інформації перед потенційними інвесторами ніким не ставиться, адже сторонніх вкладників сільськогосподарські підприємства майже не мають, а найтиповіший випадок вливання інвестицій у ці суб'єкти господарювання – це або їх викуп холдингами, або реінвестиція прибутку та додаткові вкладення чинних власників

¹ Nizhyn Agrotechnical Institute of the National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine, Ukraine.

(засновників). У таких рідкісних випадках виникнення необхідності в достовірній офіційній інформації підприємству простіше замовити послуги аудитора або оцінювача, який визначить реальний майновий та фінансовий стан підприємства і надасть відповідну інформацію зацікавленому приватному користувачу, аніж постійно слідкувати за дотриманням стандартів бухгалтерського обліку.

З іншого боку, держава мало зацікавлена в достовірності облікової інформації та не стимулює дотримання облікових правил приватними підприємствами. Міністерство фінансів, ані Державна служба статистики, ані профільні органи виконавчої влади, які збирають облікову інформацію про діяльність фірм в межах секторів економіки, в яких вони функціонують, не мають прямого адміністративного впливу на такі підприємства в частині перевірок дотримання бухгалтерського законодавства. Стан суто бухгалтерського обліку здебільшого перевіряється, коли: до фірми звернено позов (в процесі судово-бухгалтерської експертизи); фірма використовує бюджетні кошти; фірма відповідно до законодавства про бухгалтерський облік повинна щороку підтверджувати достовірність своїх звітних показників шляхом проведення аудиторських перевірок (такими у сільському господарстві, наприклад, відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [3], є публічні акціонерні товариства). Штрафи ж за порушення порядку ведення бухгалтерського обліку незначні (від 3 до 20 неоподаткованих мінімальних доходів громадян – ст. 163¹, 164², 186³, Кодексу законів України про адміністративні правопорушення [1] і накладаються досить рідко, а у випадку аудиторських перевірок – взагалі не мають місця. Та й у підприємствах, які підлягають інспектуванню з боку офіційних органів, перевірки зводяться до звірки первинних документів з регістрами обліку та з сумою сплачених податків, але аж ніяк не до перевірки операцій на відповідність, по-перше, бухгалтерським стандартам, а по-друге, внутрішнім нормативним документам, які визначають порядок застосування цих стандартів на підприємстві.

На цьому фоні слід згадати і те, що Угода про асоціацію між Україною та Європейським Союзом [11] містить чіткі положення про подальше зближення методології обліку вітчизняних підприємств з міжнародними стандартами. При цьому серйозність намірів України у напрямку гармонізації нормативно-правових вимог, у т.ч. в частині обліку, має бути підтверджена не тільки декларативно, але і фактично. Тому в майбутньому, коли імплементація Угоди вступить у активну фазу, сільськогосподарським підприємствам, як і решті суб'єктів господарювання, доведеться знову звернути увагу на якість формалізації правил бухгалтерського обліку в положеннях (наказах) про облікову політику та на відповідність цих правил реальній обліковій роботі.

Підприємства, які працюють у галузі овочівництва, проблемі недостатньо серйозного відношення до облікової політики піддані в тій самій мірі, що й сільськогосподарські підприємства інших напрямків. Рано чи пізно керівникам цих підприємств до питання правильності та повноти формулювання облікової політики та її дотримання, якому нині не приділяється достатня увага, доведеться повернутися, і тому на сьогодні актуальним є дослідження її елементів та їх особливостей в овочевому бізнесі.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання формування облікової політики на підприємствах різних галузей економіки активно досліджувалися в Україні на початку 2000-х рр., чому причиною було прийняття національних стандартів бухгалтерського обліку. Після цього протягом майже десятиліття вітчизняні автори в публікаціях акцентували на методичних аспектах бухгалтерського обліку, не приділяючи дослідженню закріплення правил обліку на підприємствах достатньої уваги. Однак останніми роками (починаючи з 2012 р., коли до законодавства про бухгалтерський облік було внесено зміни, пов'язані із застосуванням міжнародних стандартів), інтерес до цієї проблематики в наукових колах значно посилюється. Проте у публікаціях здебільшого акцентується увага або на загальних правилах формування облікової політики, або на загальногалузевих особливостях застосування облікових правил [12–15]. Особливості ж формування облікової політики в підгалузях різних сфер економіки, зокрема, в галузях сільського господарства, досліджені недостатньо.

З огляду на це, **метою дослідження** є висвітлення ключових положень облікової політики підприємств, які займаються виробництвом овочів, та надання рекомендацій щодо практичного застосування деяких правил, встановлених обліковими стандартами, при формуванні внутрішніх облікових регламентів цих підприємств.

Основні результати дослідження. Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [6], облікова політика – це сукупність принципів, методів та процедур, які використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності. При цьому словами «принцип, метод та процедура» можна охарактеризувати будь-який елемент бухгалтерської практики. Облікова політика не лише має забезпечувати подання фінансової звітності, але і встановлювати правила поточного обліку, адже саме за його даними формується і фінансова звітність, і забезпечується інформаційне наповнення управління підприємством у оперативному масштабі. Адже якщо принципами складання звітності можна визначати, наприклад, принцип повноти заповнення, принцип адресності, методами – паперовий чи електронний, процедурами – технічні вибірки даних з бухгалтерських рахунків, то ці «принципи, методи і процедури» не розкривають облікових правил, за якими така звітність формується. Тому в обліковій політиці зазначаються не правила складання фінансової звітності, а регламенти ведення обліку у всіх елементах його методу.

Це міркування підтверджується і більш практичним офіційним документом – Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635 [5]. У цих рекомендаціях зазначено, що внутрішній нормативний документ визначає облікову політику підприємства, містить правила, методи і конкретні дії, пов'язані не лише зі складанням звітності, але й з веденням обліку. А оскільки порядок обліку активів, зобов'язань, капіталу і господарських операцій залежить від галузевих особливостей, то і правила облікової політики в різних галузях досить варіативні.

Сільськогосподарські підприємства, які займаються овочівництвом, відносно впливу особливостей їх діяльності на облікову політику поділяються на

дві групи. До першої групи відносяться суб'єкти господарювання, які спеціалізуються переважно на виробництві овочевої продукції. До другої групи (значно більш чисельної, ніж перша) належать підприємства, які мають широку спеціалізацію та паралельно займаються вирощуванням різних видів продукції рослинництва та тваринництва. Для кожної з цих груп підприємств доцільною є побудова різних за структурою документів про облікову політику, окремі розділи яких враховуватимуть особливості функціонування овочівництва. Перелік типових для сільськогосподарських підприємств та для овочевого бізнесу елементів облікової політики, які містяться у Методичних рекомендаціях № 635, наведено у табл. 1.

Таблиця 1. Елементи облікової політики сільськогосподарських підприємств, авторська розробка

Елемент облікової політики	Загальний для сільськогосподарського підприємства	Визначається специфікою овочівництва
Методи оцінки вибуття запасів, періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів, одиниця обліку запасів	+	-
Порядок обліку транспортно-заготівельних витрат	+	-
Методи амортизації необоротних активів та довгострокових біологічних активів, які оцінюються за первісною вартістю	+	-
Вартісні ознаки предметів, що відносяться до малоцінних необоротних матеріальних активів	+	-
Підходи до переоцінки необоротних активів та зарахування сум дооцінки до нерозподіленого прибутку	+	-
Застосування рахунків 8 та/або 9 класу	+	-
Метод обчислення резерву сумнівних боргів, а за необхідності – порядок розрахунку коефіцієнта сумнівності	+	-
Перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів	+	-
Сегменти діяльності, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках	+	+
Перелік і склад постійних та змінних загально-виробничих витрат, бази їх розподілу	+	+
Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	-	+
Кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції та події	+	-
Складання окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства	+	-
Періодичність та об'єкти проведення інвентаризації	+	-

Для сільськогосподарських підприємств, які займаються одночасно різними видами діяльності, частина правил, які встановлюються в розпорядчому документі про облікову політику, мають бути загальними для всіх операцій, а на іншу частину доцільно формувати окремі розділи цього документа, які розкривають особливості застосування процедур, методів та принципів бухгалтерського обліку в кожній галузі, продукцію якої випускає підприємство. Для підприємств, які спеціалізуються виключно на виробництві овочів, розпорядчий документ окремих розділів, які розшифровують особливості обліку для кожної підгалузі овочівництва, зазвичай містити не повинен, однак якщо правила обліку, наприклад, в овочівництві закритого і відкритого ґрунту в межах цього підприємства значно відрізняються, то для детального висвітлення цих правил створення таких розділів є доцільним.

Оцінка вибуття запасів підприємства. Вибір методу оцінки вибуття запасів має відповідати принципу ефективності обліку, який полягає у досягненні найбільшої продуктивності бухгалтерів за найменших затрат їхнього часу [16, 8]. Тому для всіх засобів виробництва підприємств галузі овочівництва, строк експлуатації яких не перевищує 1 року, але придбання яких відноситься до разових в межах звітної періоду, рекомендованим є метод ідентифікованої собівартості. Для решти запасів підприємства слід застосовувати метод середньозваженої собівартості з визначенням вартості запасів на дату вибуття. Приклади цінностей, щодо яких виправдана ідентифікована собівартість, та запасів, які слід оцінювати за середньозваженою собівартістю, наведено у табл. 2.

Таблиця 2. Приклади оцінки виробничих запасів підприємств галузі овочівництва, авторська розробка

Запаси, які слід оцінювати за ідентифікованою собівартістю	Запаси, які слід оцінювати за середньозваженою собівартістю
Запасні частини до автотранспорту	Насіння та розсада овочів
Запасні частини до сільськогосподарських машин	Бензин, дизельне паливо, інші види пального
Запасні частини для ремонту систем поливу	Мастильні матеріали
Спеціальний одяг та спеціальне взуття працівників, які займаються хімічною обробкою рослин овочів	Засоби захисту овочевих культур від бур'янів, шкідників та хвороб
Канцелярське приладдя	Інгредієнти для харчування працівників підприємства
Збірники бланків бухгалтерських документів: товаросупровідних, на нарахування оплати праці, касових, банківських документів тощо	Засоби забезпечення особистої гігієни працівників підприємства
Періодичні фахові видання у паперовому вигляді	Мінеральні, органічні, бактеріальні добрива
Засоби для підтримання чистоти на території підприємства та у теплицях	Продукція овочівництва, яка отримується підприємством з власного виробництва

Одиниця обліку запасів. П(С)БО 9 «Запаси» [9] визначає, що одиницею обліку запасів може бути або їх однорідна група (вид), або конкретне найме-

нування. Підприємствам, які займаються бізнесом у галузі овочівництва, слід використовувати комбінований підхід, визначаючи низовою одиницею обліку запасів їх найменування, але групуючи на рахунках обліку ці запаси за видами. Приклад комбінованого підходу до групування на рахунках бухгалтерського обліку овочевої продукції підприємства наведено у табл. 3.

Таблиця 3. Приклад відкриття рахунків для комбінованого аналітичного обліку запасів, авторська розробка

Код рахунку обліку	Класифікація запасів за однорідними групами	Класифікація запасів за найменуваннями
<>27. Продукція сільськогосподарського виробництва		
</> 271. Огірки.	271.1. Огірки відкритого ґрунту	271.1.1. Корнішон 271.1.2. Авангард 271.1.3. Ескадрон
	271.2. Огірки закритого ґрунту	271.2.1. Геркулес 271.2.2. Омелько 271.2.3. Атлет
</> 272. Помідори	272.1. Помідори відкритого ґрунту	272.1.1. Євгенія 272.1.2. Аврора 272.1.3. Маленький принц
	272.2. Помідори закритого ґрунту	272.2.1. Самара 272.2.2. Медова крапля 272.2.3. Лонг кіпер

Порядок обліку транспортно-заготівельних витрат. Транспортно-заготівельні витрати дозволяється включати безпосередньо до вартості запасів або узагальнювати на окремому субрахунку до рахунків обліку запасів з визначенням середнього відсотка витрат, який в кінці місяця включається до собівартості запасів, які вибули. Для сільськогосподарських підприємств, які займаються овочівництвом, найпростішим з точки зору економії робочого часу бухгалтерів є метод середнього відсотка (табл. 4).

Методи амортизації. Найпростішим для підприємств, які займаються овочівництвом, є прямолінійний метод нарахування амортизації, визначений абзацом 1 п. 26 П(С)БО 7 «Основні засоби» [8]. Якщо підприємство обирає цей варіант, строк корисного використання необоротних активів за ним слід привести у відповідність до норм ст. 138 Податкового кодексу України [2], тобто встановлювати його на рівні не меншому, ніж визначений цим нормативним актом. Це пов'язано з тим, що в наукових колах та на рівні держави все частіше звучать заклики про відміну спрощеної системи оподаткування аграрних виробників, і якщо така відміна відбудеться – виробникам овочів доведеться переходити або на сплату єдиного податку на загальних підставах, або на сплату податку на прибуток. Неузгодженість правил податкового обліку з правилами бухгалтерського обліку при переході на загальну систему оподаткування для підприємств, дохід яких перевищує 20 млн грн, викликатиме наступні розбіжності між даними бухгалтерського обліку (табл. 5).

Вартісні ознаки предметів, що відносяться до малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА). Оскільки розмежування засобів праці необхідне виключно для амортизаційних правил – для уникнення додаткових затрат часу бухгалтерів в обліковій політиці слід передбачити застосування прямолі-

нійного методу її нарахування для всіх без виключення основних засобів овочевого підприємства. В такому разі вартісний критерій розмежування на підприємстві не встановлюється.

Таблиця 4. Порівняння завантаженості бухгалтера при застосуванні різних підходів до обліку транспортно-заготівельних витрат, авторська розробка

Операції з придбання запасів у ФГ «Відродження», червень 2015 р.	Документ, який складається на включення транспортно-заготівельних витрат			
	При застосуванні методу прямого включення		При застосуванні методу середнього відсотка	
	Назва документа	Розрахунковий час на складання, хв.	Назва документа	Розрахунковий час на складання, хв.
Накладна від 01.06.2015 на придбання карбаміду у ТОВ «Байер Україна»	Бухгалтерська довідка	15	-	-
Накладна від 11.06.2015 на придбання бензину у ТОВ «Платіnum Oil»	Бухгалтерська довідка	15	-	-
Накладна від 15.06.2015 на придбання розсади у ТОВ «Насіння»	Бухгалтерська довідка	15	-	-
Накладна від 18.06.2015 на придбання органічних добрив у ФГ «Нова господа»	Бухгалтерська довідка	15	-	-
Накладна від 30.06.2015 на придбання	Бухгалтерська довідка	15	-	-
Загальна кількість документів та витрат часу	5	75	1 ¹⁾	15

¹⁾ В кінці місяця складено Розрахунок розподілу транспортно-заготівельних витрат.

Таблиця 5. Ризик виникнення податкових різниць при неврахуванні вимог Податкового кодексу України щодо мінімальних строків експлуатації засобів, авторська розробка

Назва основного засобу	Балансова вартість, грн	Строк корисного використання, міс.		Місячна сума амортизації, грн ¹⁾		Відхилення, грн ²⁾ (6 – 5)
		Бухоблік	Податковий облік	Бухоблік	Податковий облік	
1	2	3	4	5	6	7
Культиватор CASE	1500000,00	120	144	12500,00	10416,67	-2083,33
Трактор John Deere	2500000,00	115	144	21739,13	17361,11	-4378,02
Зерносховище Riela	4500000,00	150	180	30000,00	25000,00	-5000,00
Будівля адміністрації	1300000,00	170	240	7647,06	5416,67	-2230,39

¹⁾ При використанні прямолінійного методу.

²⁾ На таку суму щомісячно підприємство не матиме права відображати у податковому обліку суму витрат на амортизацію, яка була нарахована в бухгалтерському обліку.

Нарахування амортизації за прямолінійним методом виправдане і для довгострокових біологічних активів рослинництва при вирощуванні багаторічних овочів (спаржі, ревеню, шавлю, артишоку тощо), оскільки вартість рослин при цьому є невисокою, але вони плодоносять протягом досить тривалого періоду, який для деяких видів овочів може досягати навіть 10–12 років. Зазначене дозволить формувати один Розрахунок нарахування амортизації та одну Відомість нарахування амортизації по підприємству замість 3 аналогічних документів, які формуються при застосуванні різних методів нарахування амортизації.

Переоцінка необоротних активів. Овочевим виробникам, які не входять до складу агрохолдингів, не знаходяться в лістингу на фондових біржах та не є платниками податку на прибуток, переоцінки необоротних активів проводити небажано. Це пов'язано, насамперед, з задоволенням потреб власників (інвесторів), адже після дооцінки необоротних активів зростає сума їх амортизації, а остання включається до витрат, зменшуючи таким чином прибуток, який підлягає розподілу між учасниками підприємства протягом терміну використання цих активів. Тобто у випадку проведення дооцінок менеджмент господарюючого суб'єкта отримує право не виплачувати частину чистого прибутку, еквівалентну донарахованій на справедливую вартість необоротних активів амортизації, яка не відповідає фактичним витратам на придбання цього активу.

Доведемо це твердження на простому прикладі. У грудні 2009 р. 500 фізичних осіб прийняли рішення про створення акціонерного товариства «Відродження». За рахунок внеску кожного з учасників підприємством було придбано сільськогосподарську техніку на загальну суму 10000000 грн. Техніку введено в експлуатацію в січні 2010 року. На початку 2014 р. керівництво підприємства вирішило провести дооцінку зазначеної техніки. На дату проведення дооцінки її накопичений знос становив 2666666,70 грн, залишкова вартість – 7333333,30 грн. Метод нарахування амортизації основних засобів обрано прямолінійний, строк корисного використання – 15 років, ліквідаційну вартість всіх основних засобів прийнято за нуль. За даними звіту про незалежну оцінку майна, справедлива вартість техніки становила 19000000 грн. Індекс переоцінки склав $19000000 / 7333333,30 = 2,59090910$. Переоцінена первісна вартість склала $10000000 \times 2,59090910 = 25909091$ грн. Переоцінена вартість зносу склала $2666666,70 \times 2,59090910 = 6909091$ грн. За результатами звітного періоду підприємство отримало 12000000 грн чистого доходу (без урахування ПДВ) від реалізації овочевої продукції. Собівартість цієї продукції без врахування витрат на амортизацію склала 7000000 грн. Облік дооцінок та результатів діяльності підприємства у відповідності до наведеного прикладу наведено у табл. 6.

Даний приклад свідчить про зростання залежності власників підприємств галузі овочівництва від інфляційних процесів за умови прийняття моделі переоцінки необоротних активів. Замість того, щоб протягом 11 років отримувати стабільні прибутки від реалізації сільськогосподарської продукції за рахунок вдалого вкладення у основні засоби у докризові роки, після переоцінки основних засобів підприємство несе «віртуальні» витрати, які не відповідають

вартості придбання цих засобів та зводять нанівець результати планування на підприємстві за той період, у якому вони були придбані.

Таблиця 6. Вплив дооцінки необоротних активів на показники прибутку до розподілу, авторська розробка

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
Господарські операції при переоцінці необоротних активів			
Здійснено дооцінку первісної вартості основних засобів (25909091 – 10000000)	10	41	15909091,00
Здійснено дооцінку зносу основних засобів (6909091 – 2666666,7)	41	13	4242424,3
Нараховано амортизацію переоцінених необоротних активів за 2014 рік: Загальна залишкова вартість: 7333333,3 + 15909091 – 4242424,3 = 19000000 Строк експлуатації: 15 – 4 = 11 років Річна сума амортизації: 19000000 / 11 = 1727272,70	23	13	1727272,73
Відображено інші витрати на виробництво продукції	23	63,66,20 тощо	7000000,00
Оприбутковано готову продукцію за собівартістю	27	23	8727272,30
Списано собівартість реалізованої продукції на витрати	901	27	8727272,30
Списано собівартість продукції на фінансові результати	791	901	8727272,30
Списано дохід від реалізації продукції на фінансові результати	701	791	12000000,00
Визначено прибуток за результатами звітного періоду (12000000 – 8727272,30)	791	441	3272727,70
Господарські операції за відсутності переоцінки необоротних активів			
Нараховано амортизацію необоротних активів: Загальна залишкова вартість: 7333333,30 грн Строк експлуатації: 15 – 4 = 11 років Річна сума амортизації: 7333333,30 / 11 = 666666,66 грн	23	13	666666,66
Відображено інші витрати на виробництво продукції	23	63,66,20 тощо	7000000,00
Оприбутковано готову продукцію за собівартістю	27	23	7666666,66
Списано собівартість реалізованої продукції на витрати	901	27	7666666,66
Списано собівартість продукції на фінансові результати	791	901	7666666,66
Списано дохід від реалізації продукції на фінансові результати	701	791	12000000,00
Визначено прибуток за результатами звітного періоду (12000000 – 8727272,30)	791	441	4333333,34
Різниця між прибутком до розподілу при переоцінці та прибутком до розподілу без переоцінки: 3272727,70 – 4333333,34 = -1060605,64			

З огляду на вищенаведені аргументи, в наказі про облікову політику підприємства, яке займається овочівництвом, на наш погляд, варто зазначити, що переоцінка його необоротних активів не проводиться. Це означає, що у

цьому документі не потрібно зазначати і поріг суттєвості відхилення справедливої вартості від залишкової вартості таких об'єктів.

Перелік і склад постійних та змінних загальновиробничих витрат. П(С)БО 16 «Витрати» [7] передбачає поділ загальновиробничих витрат на постійні та змінні з розподілом постійних витрат залежно від показників нормальної потужності підприємства на виробничу собівартість продукції та собівартість реалізації. Водночас стандарт допускає можливість використання показників фактичної потужності, за якими на виробничу собівартість продукції розподіляється вся сума постійних загальновиробничих витрат. В останньому випадку, відповідно до Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [4], аграрним виробникам допускається не розподіляти загальновиробничі витрати на постійні та змінні. І все ж у розпорядчому документі про облікову політику такий розподіл слід провести, включивши до постійних витрат амортизацію необоротних активів, які використовуються у виробництві кількох видів продукції, погодинну заробітну плату працівників, які займаються обслуговуванням виробництва (але не безпосереднім виконанням робіт в межах виробництва конкретного виду продукції), орендні платежі за землю та майно та інші подібні витрати, які в незначній мірі залежать від обсягів виробництва. Маючи таку класифікацію, при виникненні форс-мажорних обставин, коли виробнича потужність підприємства значно відрізнятиметься від нормальних показників, підприємство матиме можливість коректно відобразити операції з формування собівартості в обліку та звітності.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). Оскільки кожна галузь сільськогосподарського виробництва має свої специфічні особливості обліку витрат, у неспеціалізованих аграрних підприємствах окремо слід виділяти статті витрат для зернового виробництва, вирощування технічних культур, овочівництва тощо. У спеціалізованих овочевих підприємствах мають бути затверджені статті витрат з розподілом між об'єктами овочівництва закритого та відкритого ґрунту. Окрім того, у розпорядчому документі про облікову політику для кожного з видів овочів та інших видів сільськогосподарської продукції слід визначити:

- рахунки бухгалтерського обліку (в т.ч. аналітичні), на яких формуватиметься інформація за статтями витрат;
- осіб, відповідальних за формування та контроль витрат за кожною зі статей;
- періодичність формування зведених облікових реєстрів та внутрішніх звітів за кожною зі статей витрат.

При цьому статті мають бути настільки деталізованими, щоби підсумкові дані за кожним компонентом формування собівартості можна було звірити з реєстрами аналітичного обліку тих активів та зобов'язань, які ці витрати зумовлюють.

Періодичність та об'єкти проведення інвентаризації. Регламент проведення інвентаризації на підприємстві визначено Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879 [10]. Тому підприємство, формуючи розділ облі-

кової політики, присвячений питанням інвентаризації, та відповідний додаток до розпорядчого документа, має брати за основу вимоги цього нормативного акту. Втім, якщо періодичність інвентаризації, яку зазначено у Порядку № 879, не влаштовує підприємство, у розпорядчому документі можна закріпити проведення її з більшою частотою. Окрім того, підприємству слід визначити, які документи використовуватимуться для її проведення – затверджені офіційними органами або власно розроблені.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Описані у статті елементи облікової політики, обов'язкові для сільськогосподарських підприємств, дозволять овочевим виробникам врахувати у розпорядчих документах ключові вимоги бухгалтерських нормативних документів, які регулюють вибір підприємством правил обліку господарських операцій. Крім того, застосування спрощеного підходу до формування окремих елементів облікової політики сприятиме економії часу бухгалтерів підприємств галузі без втрати релевантності облікових даних.

Проте до структури розпорядчого документа про облікову політику, крім розглянутих, слід вносити і додаткові питання, до яких відносяться: рівень застосовуваних стандартів бухгалтерського обліку (стандарти для малих підприємств, національні стандарти обліку, міжнародні стандарти обліку); порядок оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції (за первісною чи справедливою вартістю); форма бухгалтерського обліку, яка використовується на підприємстві; порядок застосування рахунків 8 та 9 класу; порядок визначення порогу суттєвості; методика нарахування резерву сумнівних боргів тощо. Тому перспективою наших досліджень у цій сфері є розробка детальних рекомендацій щодо застосування кожної групи описаних правил обліку в різних за розмірами і типами підприємствах галузі овочівництва, а також надання рекомендацій щодо формування розділів облікової політики, які не зазначені в Методичних рекомендаціях № 635 [5], але які суттєво впливають на побудову бухгалтерського обліку в них.

1. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 7.12.1984 № 8073-X // zakon.rada.gov.ua.

2. Податковий кодекс України від 2.12.2010 № 2755-VI // zakon.rada.gov.ua.

3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV // zakon.rada.gov.ua.

4. Про затвердження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 № 132 // zakon.rada.gov.ua.

5. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України: Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635 // zakon.rada.gov.ua.

6. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 7.02.2013 № 73 // zakon.rada.gov.ua.

7. Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318 // zakon.rada.gov.ua.

8. Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92 // zakon.rada.gov.ua.

9. Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246 // zakon.rada.gov.ua.

10. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України від 2.09.2014 № 879 // zakon.rada.gov.ua.

11. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 16.09.2014 // zakon.rada.gov.ua.

12. Дубініна М.В., Боева О.В. Формування облікової політики сільськогосподарських підприємств // Облік і фінанси.– 2014.– №4. – С. 18–23.

13. Кірсанова В.В. Вплив облікової політики підприємства на формування його фінансових результатів // Інноваційна економіка.– 2013.– №6. – С. 321–324.

14. Святенко І.М. Вплив факторів на формування облікової політики підприємства // Бухгалтерський облік, аналіз і аудит.– 2014.– Вип. II. – С. 246–252.

15. Синиця Т.В., Осмірко І.В. Актуальні проблеми формування облікової політики підприємств // Бізнес-Інформ.– 2012.– №12. – С. 201–203.

16. Solomons, D. (1986). Making Accounting Policy: The Quest for Credibility in Financial Reporting. Oxford University Press. 261 p.

Стаття надійшла до редакції 10.09.2015.