

УДК: 631.162:657(477)

МЕТОДИЧНЕ ТА ПРАКТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВПРОВАДЖЕННЯ НАЦІОНАЛЬНИХ СТАНДАРТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

МИКОЛА ОГІЙЧУК,

канд. екон. наук, професор,
завідувач кафедри бухгалтерського
обліку і аудиту Харківського
національного аграрного
університету ім. В.В. Докучаєва

Розроблено, обґрунтовано і впроваджено в аграрному секторі економіки пропозиції щодо методичного та практичного забезпечення національних стандартів бухгалтерського обліку.

Ключові слова: спеціалізовані первинні документи, бухгалтерські регістри, система бухгалтерського обліку, форми бухгалтерського обліку.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Основним чинником методології організації бухгалтерського обліку та складання звітності має бути відображення економічного стану підприємства, що особливо важливо в умовах ринку.

Перехід України на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності потребувало внесення відповідних змін до чинної у нашій країні, зокрема в аграрному секторі економіки, системи бухгалтерського обліку.

Основи нової системи бухгалтерського обліку закладено в Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1], які конкретизовані у відповідних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Нова система обліку мала ввібрати в себе кращі традиції та правила застосування світової практики ведення й організації бухгалтерського обліку, зберігаючи при цьому його національні особливості.

Важливою умовою успішного створення раціональної методології бухгалтерського обліку, яка б відповідала національним інтересам держави, є врахування національних умов господарювання, чинників його досягнення у минулому, змін в економічному й соціальному житті, глибоке вивчення зарубіжного досвіду і використання багатьох фундаментальних положень, прийнятих у розвинених країнах з ринковою економікою.

Аналіз досліджень і публікацій. Дослідження проблем бухгалтерського обліку підприємницької

діяльності за різних форм власності та різних форм господарювання, на основі чого мають розроблюватися прикладні питання бухгалтерського обліку і контролю, вивчені недостатньо, хоча їм приділяється багато уваги в економічній літературі й повсякденній роботі міністерств і відомств нашої держави.

Дослідженню різних аспектів бухгалтерського обліку присвячені роботи вітчизняних економістів О. Бородкіна, М. Бондар, М. Білухи, Ф. Бутинця, С. Голова, Б. Валуєва, З. Гуцайлюка, Г. Кірейцева, Ю. Літвіна, М. Дем'яненка, В. Жука, М. Коцупатрого, Б. Моссаковського, Л. Сука, П. Хомина та ін. Ці дослідження мали значний вплив на розвиток діючої системи бухгалтерського обліку підприємницької діяльності, класифікацію витрат, принципи і методи калькулювання собівартості продукції, обліку витрат за центрами відповідальності.

Проте зміни умов організації та функціонування підприємницької діяльності потребують розробки нових підходів до вирішення облікових проблем. Особливо це стосується сільськогосподарських підприємств, де до бухгалтерського обліку висуваються специфічні вимоги: він має бути нетрудомістким, зрозумілим, таким, який піддається швидкому опануванню і водночас таким, що відображував би фінансові результати господарської діяльності відповідно до вимог системи оподаткування, чинної в Україні, а також уможлиблює визначення економічних показників діяльності окремих структурних підрозділів для контролю ефективності їх діяльності.

Мета статті – охарактеризувати розробки з методичного та практичного забезпечення і впровадження їх в аграрному секторі економіки, виконані співробітниками кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Харківського НАУ ім. В.В. Докучаєва. Окремі розробки виконувалися спільно з Управлінням бухгалтерського обліку, звітності та ревізійної роботи Міністерства аграрної політики України, відділом методології обліку і аудиту ННЦ «Інститут аграрної економіки УААН», кафедрою обліку і аудиту Київського національного економічного університету імені В. Гетьмана.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Результати дослідження були спрямовані на розробку єдиної моделі процесів виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність сільсь-

когосподарських підприємств зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішення щодо управління підприємством.

Дослідження виконувалися на замовлення Міністерства аграрної політики і продовольства України за тематикою, наведеною в табл. 1.

Дослідження ґрунтувалися на теоретичному надбанні кафедри бухгалтерського обліку і аудиту НАУ ім. В.В.Докучаєва за її майже 65-річну історію та вимогах ефективної економіки в аграрному секторі сьогодення.

Важливою віхою в історії кафедри є розробка в 1960 р. нової системи бухгалтерського обліку колективом кафедри під керівництвом професора С. Бутка в співпраці з доцентом Української сільськогосподарської академії С. Рогаченком та фахівцями Міністерства сільського господарства України М. Гуріним, М. Цейтліним. Нова система обліку була за-

Таблиця 1

ХАРАКТЕРИСТИКА ДОСЛІДЖЕНЬ З РОЗРОБКИ СПЕЦІАЛІЗОВАНИХ ФОРМ ПЕРВИННИХ ДОКУМЕНТІВ І БУХГАЛТЕРСЬКИХ РЕГІСТРІВ ДЛЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

№ з/п	Тема дослідження	Наукова новизна результатів досліджень	Ефект від впровадження наукових досліджень	Рішення про впровадження результатів дослідження
1	Розробка спеціалізованих форм первинних документів сільськогосподарських підприємств та Методичних рекомендацій щодо їх застосування	<ul style="list-style-type: none"> Розроблено спеціалізовані форми первинних документів для відображення господарських операцій підприємницької діяльності аграрних підприємств (для обліку необоротних активів, виробничих запасів, тварин, сільськогосподарської продукції та поточних біологічних активів, праці та її оплати, реалізації) Запропоновано методик проведення процесу виявлення, вимірювання та реєстрації в спеціалізованих первинних документах і узагальнення інформації в бухгалтерських регістрах за сферами витрат та центрами відповідальності (структурними підрозділами) Удосконалено: <ul style="list-style-type: none"> структуру реквізитів первинних документів методику бухгалтерського опрацювання первинних документів організацію документообігу організацію проведення інвентаризації й оформлення її результатів в інвентарних описах 	<ul style="list-style-type: none"> Скорочення термінів документообігу Поліпшення якості первинної інформації з обліку господарських операцій при здійсненні підприємницької діяльності Запровадження раціонального порядку руху первинних документів з моменту їх створення і до здавання в архів Можливість забезпечення комплектом спеціалізованих форм первинних документів залежно від спеціалізації господарства, обсягу виробництва, структури управління виробництвом і підпорядкованості підприємства 	Виконувалися на замовлення Мінагрополітики України, яке своїми наказами від 27.09.2007 р. № 701 та від 21.12.2007 р. № 929 затвердило спеціалізовані форми первинних документів і Методичні рекомендації щодо їх застосування
2	Система регістрів журнально-ордерної форми обліку та Методичні рекомендації щодо їх застосування відповідно до вимог національних стандартів бухгалтерського обліку та чинного законодавства	<ul style="list-style-type: none"> Розроблено систему та форми спеціалізованих регістрів журнально-ордерної форми, яка максимально зорієнтована на уніфікацію з формами журналів-ордерів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356 та передбачає на основі типових і спеціалізованих форм первинних документів відображення господарських операцій підприємницької діяльності аграрних підприємств Удосконалено методи та методику поєднання аналітичного і синтетичного обліку, що спрямовані на максимальне зменшення дублювання облікових процесів та економію затрат праці 	Підвищення ефективності використання ресурсів за рахунок своєчасного надання інформації про діяльність підприємства та своєчасного контролю за використанням майна, витратами і доходами	Виконувалися на замовлення Мінагрополітики України, яке своїм наказом від 04.06.2009 р. № 390 затвердило спеціалізовані форми регістрів журнально-ордерної форми та Методичні рекомендації щодо їх застосування. Це забезпечило єдині методологічні принципи ведення бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах

№ з/п	Тема дослідження	Наукова новизна результатів досліджень	Ефект від впровадження наукових досліджень	Рішення про впровадження результатів дослідження
3	Система реєстрів меморіально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств	<ul style="list-style-type: none"> • На основі зібраної й узагальненої інформації про застосування реєстрів бухгалтерського обліку в аграрних підприємствах України вперше: <ul style="list-style-type: none"> ➢ розроблено систему спеціалізованих реєстрів аналітичного та синтетичного обліку за меморіально-ордерною формою обліку для аграрних підприємств ➢ обґрунтовано алгоритм звірки записів окремих меморіальних ордерів та накопичувальних відомостей у системі рахунків бухгалтерського обліку ➢ показано методику поєднання первинного, аналітичного та синтетичного обліку, що спрямована на багатофункціональне використання інформації, максимальне зменшення дублювання облікових процесів і своєчасне надання інформації внутрішнім користувачам 	<ul style="list-style-type: none"> • Проведення аналізу і узагальнення досвіду організації синтетичного та аналітичного обліку в сільськогосподарських підприємствах у різних регіонах України • Обґрунтування необхідності розробки нових спеціалізованих форм реєстрів, виявлено позитивні та негативні сторони її застосування порівняно з іншими формами обліку 	Виконувалися на замовлення Мінагрополітики України згідно з договором науково-дослідних робіт за темою 17/25 «Розроблення спеціалізованих форм реєстрів меморіально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств». Розробку передано до впровадження

тверджена Колегією Міністерства сільського господарства УРСР 20 жовтня 1959 р. і успішно функціонувала до прийняття Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», тобто майже 40 років. Вона була побудована на таких організаційних і економічних засадах:

1. Облік має достовірно відображувати економіку підприємства за допомогою групи економічних показників, що впливають із системи бухгалтерських записів і органічно пов'язані з ними.

2. Основним економічним показником, який раніше не визначався в колгоспах, є собівартість виробництва продукції, на основі якого розраховувалися інші економічні показники ефективності діяльності сільськогосподарських підприємств.

3. Витрати і вихід продукції рекомендувалося вести за окремими структурними підрозділами, що давало змогу зіставляти показники роботи окремих структурних підрозділів і контролювати їх діяльність. Прийнята система бухгалтерського обліку складалася із таких основних частин:

- плану рахунків поточного бухгалтерського обліку;
- первинних документів;
- бухгалтерських реєстрів, де концентрувалися і групувалися числові записи, що відображували зміни в процесі виробничої діяльності;
- бухгалтерського балансу, що відображував стан господарських засобів на підприємстві, їх наявність, розміщення і склад.

Перехід України на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності, запровадження національних стандартів бухгалтерського обліку не змінив складових системи обліку, але корінним чином змінилася їх сутність і методичні за-

сади процесу оцінки й відображення господарських операцій у первинних документах, бухгалтерських реєстрах, фінансовій, податковій та статистичній звітності.

Саме форми первинних документів і бухгалтерських реєстрів мають повною мірою забезпечити накопичення й систематизацію всієї інформації про діяльність підприємства, стан активів і джерел їх формування, виникнення та погашення заборгованості, оцінку й переоцінку активів і пасивів на методологічних засадах, передбачених у національних стандартах бухгалтерського обліку.

Класифікацію розроблених спеціалізованих форм первинних документів для сільськогосподарських підприємств наведено в табл. 2.

Сукупність первинних документів, згрупованих за наведеними вище ознаками, не обмежується лише тим, що їх використовують для обґрунтування облікових записів. Вони забезпечують керівників структурних підрозділів інформацією для прийняття управлінських рішень, попереднього та наступного контролю за доцільністю і закономірністю господарських операцій, додержанням прийнятої облікової політики.

Кожний документ містить вичерпну інформацію для характеристики господарської операції. Показники, внесені в документ, становлять його зміст, а кількість і зміст реквізитів визначається характером господарської операції та призначенням документа.

Класифікацію спеціалізованих форм реєстрів бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою, в яких здійснюється на основі первинних документів накопичення та систематизація інформації, подано в табл. 3.

Таблиця 2

**КЛАСИФІКАЦІЯ СПЕЦІАЛІЗОВАНИХ ФОРМ ПЕРВИННИХ ДОКУМЕНТІВ
ДЛЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ**

№ з/п	Кваліфікаційні групи форм первинних документів для сільськогосподарських підприємств	Код кваліфікаційної групи	Кількість форм первинних документів в групі
1	З обліку основних засобів	ОЗСГ	12
2	З обліку виробничих запасів	ВЗСГ	9
3	З обліку продукції рослинництва	ПР	16
4	З обліку продукції тваринництва	ПТ	10
5	З обліку праці та розрахунків з працівниками	ПСГ	7
6	З обліку реалізації сільськогосподарської продукції та біологічних активів	ТНСГ	5
7	З обліку довгострокових біологічних активів	ДБАСГ	2
8	З обліку поточних біологічних активів	ПБАСГ	17
9	З інвентаризації активів та зобов'язань	ІНВСГ	19
10	Журнали та накопичувальні відомості обліку в структурних підрозділах	ЖН	17
Разом			114

Таблиця 3

**КЛАСИФІКАЦІЯ СПЕЦІАЛІЗОВАНИХ ФОРМ РЕГІСТРІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
ЗА ЖУРНАЛЬНО-ОРДЕРНОЮ ФОРМОЮ ДЛЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ**

Номер		Назва і призначення реєстрів	Рахунки
журналу	відомості		
1 с.-г.	1.1; 1.2; 1.3; 1.4	Облік грошових коштів, їх еквівалентів та грошових документів	30, 31, 33, 35
2 с.-г.	–	Облік довгострокових та короткострокових позик	50, 60
3 А с.-г.	–	Облік розрахунків з підзвітними особами	372
3 Б с.-г.	3.1; 3.2	Облік іншої дебіторської заборгованості, векселів та сумнівних боргів	18, 34, 37, 51, 62
3 В с.-г.	–	Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками	63
3 Г с.-г.	3.4; 3.5	Облік зобов'язань	17, 52, 53, 54, 55, 61, 64, 65, 67, 69
4 А с.-г. 4 Б с.-г.	4.1; 4.2; 4.3; 4.4; 4.5; 4.6; 4.7; 4.8; 4.9	Облік необоротних активів і фінансових інвестицій	10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 19
5 А с.-г.	–	Облік запасів	20, 22, 25, 26, 27, 28
5 Б с.-г.	5.1; 5.2; 5.3; 5.4	Облік розрахунків за виплатами працівникам та єдиного соціального внеску	66, 65
5 В с.-г. 5 Г с.-г.	5.5; 5.6; 5.7; 5.8; 5.9; 5.10; 5.11; 5.12	Облік витрат діяльності	23, 24, 39, 91, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99
6 с.-г.	6.1; 6.2; 6.3; 6.4; 6.5; 6.6; 6.7; 6.8	Облік доходів і фінансових результатів	70, 71, 72, 73, 74, 75, 79
7 с.-г.	7.1; 7.2; 7.3; 7.4; 7.5	Облік власного капіталу і забезпечення зобов'язань	40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48
8 с.-г.	8.1; 8.2	Облік поточних біологічних активів	21
9 с.-г.		Позабалансовий облік	01, 02, 03, 04, 05, 06, 07, 08, 09
		Головна книга	

Журнально-ордерна форма обліку передбачає використання таких найважливіших принципів:

- здійснення записів у журналах-ордерах в порядку реєстрації операцій тільки з кредиту рахунків у кореспонденції з дебетом інших рахунків;
- об'єднання, як правило, в єдиній системі записів

синтетичного та аналітичного обліку;

- відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій у розрізі показників, необхідних для здійснення управління, контролю, аналізу і складання бухгалтерської звітності;
- застосування журналів-ордерів за кількома ра-

хунками, які мають між собою економічний і обліковий зв'язок; побудова облікових реєстрів із заздалегідь зазначеною кореспонденцією рахунків і показниками, які необхідні для складання бухгалтерської звітності;

- основними реєстрами бухгалтерського обліку є журнали-ордера, які побудовані за кредитовою ознакою, та відомості, де відображують дебетові обороти. Записи в цих реєстрах здійснюються на основі первинних документів із зазначенням кореспондуючих рахунків;

- здійснення синтетичного та аналітичного обліку в журналах-ордерах і в відомостях, як правило, в єдиній системі записів.

Записи в облікових реєстрах, перелік яких наведено в табл. 3, здійснюються у міру надходження документів або за підсумками за місяць.

За результатами дослідження за новою системою бухгалтерського обліку, чинним Планом рахунків, на засадах міжнародних і національних стандартів та

нових методичних концепцій було опубліковано протягом останніх 12 років 14 підручників та посібників з грифом Міністерства освіти та науки України. Серед них підручник «Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах» (К.: Алерта, за ред. проф. М. Огійчука) який витримав 5 видань загальним тиражем більш як 100 тис. примірників (2001, 2003, 2006, 2007, 2009) та підручник «Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами» за ред. проф. М. Огійчука (К.: Алерта, 2012).

Суттєвим доповненням до змісту названих підручників є видання Практикуму з фінансового та управлінського обліку за національними стандартами за ред. проф. М. Огійчука (К.: Алерта, 2012).

У цих виданнях на основі нових методичних концепцій і з використанням розроблених спеціалізованих форм первинних документів і бухгалтерських реєстрів викладено організацію бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань.

ВИСНОВКИ

За результатами досліджень на нових методологічних засадах розроблені спеціалізовані форми первинних документів і бухгалтерських реєстрів для сільськогосподарських підприємств як надзвичайно важливих складових системи бухгалтерського обліку, що спрямовані на підвищення ефективності використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів за рахунок своєчасного надання інформації про діяльність підприємства, контролю за витратами та доходами і використання зобов'язань за договорами.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні*: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV зі змінами і доповненнями, внесеними Законами України: <http://pro-u4ot.info/index.php?section-browsecatid-16sartid-12>

2. *Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах*: [підручник] / М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, М.І.Беленкова [та ін.]; за ред. проф. М.Ф. Огійчука. – 5-те вид., перероб. і допов. – К.: Алерта, 2009. – 1056 с.

3. *Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами*: [підручник] / М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, М.І.Беленкова [та ін.]; за ред. проф. М.Ф. Огійчука. – 6-те вид., перероб. і допов. – К.: Алерта, 2011. – 1042 с.

4. *Бухгалтерський учет в колхозах*: [учеб. пособие] / С.Д. Бутко, Н.И. Гурин, С.Н. Рогаченко, М.Я. Цейшлин. – К.: Государственное издательство сельскохозяйственной литературы Украинской ССР, 1962. – 417 с.

В статье рассмотрена характеристика методического и практического обеспечения внедрения национальных стандартов учета в сельскохозяйственных предприятиях.

Ключевые слова: специализированные первичные документы, бухгалтерские регистры, система бухгалтерского учета, отчетность, формы бухгалтерского учета.

In this article the description of methodological and practical support the implementation of national accounting standards in agriculture.

Keywords: special primary documents, accounting records, accounting systems, reporting, forms of accounting.