

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет аграрної економіки та менеджменту

**Кафедра обліку та економіко-правового
забезпечення АПБ**

МІЖДИСЦИПЛІНАРНА КУРСОВА РОБОТА

на тему:

**«Організація облікової політики на підприємствах
агропромислового виробництва»**

Студентки I курсу, ОПЗм-11 групи
Спеціальності 071-облік і оподаткування
Магістерської програми
Облік і правове забезпечення агропромислового бізнесу

Терлецької О.М.

Керівник: к. е. н., доцент **Белова І.М.**

Національна шкала _____

Кількість балів: _____ Оцінка: ECTS _____

Члени комісії _____

_____ (підпис) (прізвище та ініціали)

_____ (підпис) (прізвище та ініціали)

_____ (підпис) (прізвище та ініціали)

Тернопіль 2019

ЗМІСТ

ВСТУП	3
1. Суть і значення облікової політики і її нормативно-правове забезпечення....	5
2. Принципи облікової політики.....	23
3. Формування наказу про облікову політику і його характеристика.....	27
4. Порядок розробки робочого плану рахунків.....	32
5. Організація облікового процесу на підприємствах агропромислового виробництва.....	36
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	55
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	57
ДОДАТКИ	59

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Побудова та функціонування бухгалтерського обліку на усіх підприємствах здійснюється на основі нормативно-правових документів, розроблених органами, на які покладається керівництво. Це забезпечує порівнянність облікової та звітної інформації, її єдність не лише за формою, а й за змістом. Зміни в системі економічних відносин зумовили необхідність реформування бухгалтерського обліку в Україні, його пристосування до нових умов господарювання. Наслідком впроваджених змін є залучення із зарубіжної практики значної кількості якісно нових понять та явищ, до яких належить і облікова політика підприємства.

Уже зараз в нормативних документах, які регулюють облік відповідних об'єктів, передбачено вирішення певних облікових процесів. Кожне підприємство, виходячи з конкретних умов своєї роботи, вибирає найбільш прийнятний для себе варіант, який забезпечує надійний контроль за ефективним використанням даного ресурсу. Цей вибір і становить, власне, суть сучасної облікової політики.

Питання дослідження визначення суті та порядку формування облікової політики, її основних принципів та методів займалися такі відомі фахівці у галузі економіки, як І.М. Белова, Ф.Ф. Бутинець, О.М. Ганяйло, С.Ф. Голов, А.Г. Загородній, М.Т. Левочок, Л.В. Чижевська та інші. У працях цих вчених розкриваються проблеми формування облікової політики, основних аспектів її реалізації в практичній діяльності підприємства.

Основною метою курсової роботи є дослідження питань формування облікової політики підприємства та розробка пропозицій щодо побудови раціональної та ефективної системи формування облікового процесу, надання облікової інформації зацікавленим сторонам в цілому та на підприємствах агропромислового бізнесу зокрема.

З мети курсової роботи випливає ряд завдань, які потребують дослідження:

- визначити сутність та зміст облікової політики підприємства;
- охарактеризувати нормативно-правове регулювання облікової політики;
- дослідити основні принципи облікової політики та формування робочого плану рахунків;
- проаналізувати порядок формування наказу про облікову політику;
- охарактеризувати особливості організації облікового процесу на підприємствах агропромислового виробництва.

Об'єкт дослідження: облікова політика.

Предмет дослідження: порядок формування облікової політики на підприємствах агропромислового виробництва.

1. Суть і значення облікової політики і її нормативно-правове забезпечення

Система бухгалтерського обліку - це особливий механізм підготовки та відображення інформації про фінансовий та майновий стан підприємства. Завдяки даній інформації внутрішні та зовнішні її користувачі мають можливість побачити дійсне становище справ на конкретному підприємстві. Бухгалтерський облік на будь-якому підприємстві ґрунтується на належному нормативно-правовому забезпеченні - законах, положеннях, інструкціях, вказівках, наказах, які прямо регулюють організацію бухгалтерського обліку, звітності в організаціях та на підприємствах, а також вимогах фінансового й господарського права, земельного права.

Таким чином, рівень свободи на конкретному підприємстві при формуванні системи обліку законодавчо обмежений державною регламентацією бухгалтерського обліку за допомогою переліку методик і облікових процедур. Проте серед них передбачаються допустимі альтернативні варіанти і підприємство має можливість вибору конкретних способів оцінки, калькулювання, складу бухгалтерських рахунків тощо.

Не беручи до уваги те, що в Україні бухгалтерський облік регулюється як законодавчо, так і методологічно у вигляді положень (стандартів) бухгалтерського обліку, необхідність формування облікової політики на підприємстві безпосередньо зумовлена насамперед особливостями діяльності даного підприємства, які не можуть бути достатньо відображені у жодному нормативному документі внаслідок їх специфічності. Саме дані обставини дають можливість засвідчувати, що необхідність формування облікової політики підприємства є об'єктивно зумовленою.

Окрім того, обов'язковість формування облікової політики підприємства встановлена відповідно до законодавства. Зокрема, Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. № 996 - XIV її визначено як спеціальний термін у ст. 1 так: „Облікова політика - сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності", а в ст. 5 даного Закону вказано, що „...підприємство самостійно визначає облікову політику..." [25, с.18-26].

Загалом же головними нормативно-правовими документами, які визначають, необхідність облікової політики підприємства, є Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", Податковий кодекс України, НП(С)БО 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності" у ст. 23 котрого засвідчено, що підприємство має висвітлювати обрану ним облікову політику за допомогою опису принципів оцінки статей звітності, методів обліку відповідно до окремих статей звітності. Інформація, яка піддається розкриттю, наводиться безпосередньо у фінансових звітах або у примітках до фінансового звіту.

Таким чином, облікова політика є важливою складовою частиною фінансової звітності підприємства та повинна відображатися у примітках до фінансових звітів.

Отже, саме вона дозволяє поєднати ведення бухгалтерських операцій та складання фінансової звітності. Без даного регламентуючого розпорядчого

документа та його дотримання бухгалтерський облік принципу послідовності не відповідатиме, а фінансова звітність буде не зрозуміла, як зовнішнім так і внутрішнім користувачам.

Практичне ведення облікового процесу на підприємствах вимагає створення на кожному з них особистої облікової політики. З однієї сторони це спричинено тим, що нормативні документи формулюють методичні засади бухгалтерського обліку та звітності, через те повинні доповнюватись конкретною методикою, яка б породжувала можливість забезпечити їх організацію в умовах мінливості ситуацій у господарській діяльності будь-якого підприємства. З іншої необхідність визначення власної облікової політики на кожному підприємстві зумовлюється можливістю вибору власних варіантів організації бухгалтерського обліку, через домовленість з підприємцями або фірмами, застосування обраного способу оцінки виробничих запасів, нарахування амортизації основних засобів, створення забезпечень (резервів), правил податкового обліку, використання Плану рахунків (повного або скороченого), рахунків восьмого класу для відображення витрат за елементами тощо, що також вимагає конкретизації рішення власника підприємства, яке формалізується у вигляді наказу про облікову політику.

Окрім того, галузева специфіка підприємств є одним із істотних чинників, котрий потребує конкретизації облікової політики на підприємстві, за умови її відповідності вимогам нормативноправових документів, які регулюють організацію бухгалтерського обліку і звітності в державі.

Отже, облікова політика підприємства це конкретизована сукупність певних правил, прийомів і процедур стосовно ведення бухгалтерського обліку, складання й подання усіх видів звітності, що забезпечує дотримання єдиної методики відображення господарських операцій підприємства упродовж тривалого періоду із дотриманням основних методологічних принципів бухгалтерського обліку та різних видів звітності, а саме: обачності, повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування і

відповідності доходів і втрат, превалювання сутності над формою, історичної фактичної собівартості, єдиного грошового вимірника, періодичності.

Визначення облікової політики підприємства потребує досконалого оволодіння як загально методологічними нормативноправовими документами, котрі регулюють організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, так і опанування специфічних технологічних особливостей діяльності конкретного підприємства, для якого розробляється облікова політика.

Вибір облікової політики залежить від особливостей діяльності кожного конкретного підприємства. При формуванні облікової політики потрібно зважати на фактори, що на неї впливають. Правильно розроблена облікова політика, яка враховує умови та можливості ведення господарської діяльності, повинна забезпечити Рис 1.1: [25, с.18-26]

1. повноту відображення в бухгалтерському обліку всіх фактів господарської діяльності;
2. відображення в бухгалтерському обліку фактів та умов господарської діяльності, виходячи не тільки з їх правової форми, але й з їх економічного змісту;
3. тотожність даних аналітичного обліку оборотам та залишкам по рахунках синтетичного обліку на 1ше число кожного місяця, а також показників бухгалтерської звітності даним синтетичного та аналітичного обліку;
4. раціональне ведення бухгалтерського обліку виходячи, з умов господарської діяльності та величини підприємства.

Рис 1.1. Умови забезпечення правильності облікової політики

Згідно цього переліку підприємство має чітко визначитися щодо наступного: [25, с.18-26]

- методів оцінки вибуття запасів
- періодичності визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;

- порядку обліку (ідентифіковано чи загалом) і розподілу транспортнозаготівельних витрат
- окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
- методів амортизації необоротних активів;
- вартісних ознак предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;
- класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку;
- періодичності (періоду) зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку;
- методу обчислення резерву сумнівних боргів;
- переліку створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів;
- порядку оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;
- сегментів, пріоритетного виду сегмента, засад ціноутворення у внутрішнього сподарських розрахунках;
- переліку та складу змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;
- переліку і складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- порядку визначення ступеню завершеності робіт за будівельним контрактом;
- дати визначення придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів;
- бази розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;
- порогу суттєвості щодо окремих об'єктів обліку;
- переоцінки необоротних активів;
- періодичності відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань;
- окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства.

Окрім перелічених питань, розпорядчий документ про облікову політику може фіксувати й інші важливі для підприємства питання принципів, методів,

процедур формування та подання ним фінансової звітності. Підприємство при створенні особистої облікової політики можуть мати базові елементи облікової політики. Відповідно, компанія повинна вибрати ті елементи, які підходять для даного типу діяльності.

Облікова політика являє собою поєднання окремих елементів обліку, в даний час визначається на основі загальноприйнятих правил з урахуванням особливостей його діяльності.

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві передбачає вибір форми ведення обліку та її відносини з іншими службами, робочий план рахунків, технологію обробки даних.

Основними елементами цієї підсистеми облікової політики є: [5]

- план рахунків;
- форма бухгалтерського обліку (наявність реєстрів та їх взаємозв'язок);
- технологія обробки даних (послідовність фіксації, збору, обробки інформації та записи в реєстри обліку);
- організація внутрішнього контролю;
- технологія складання звітності;
- підготовчі роботи до складання звітності;
- порядок проведення інвентаризації;
- інші види робіт.

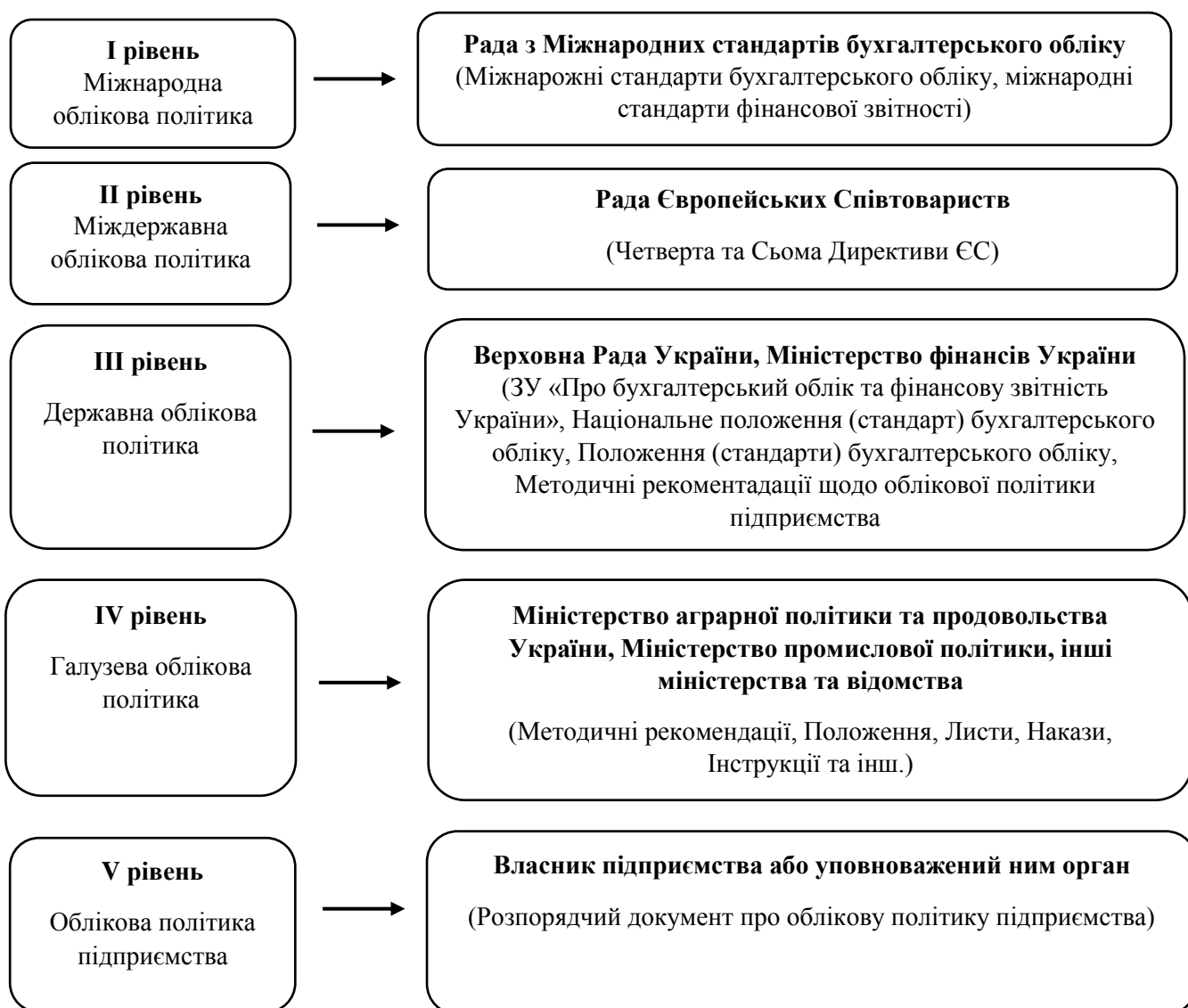
Організація бухгалтерського обліку включає в себе такі елементи:

- положення про бухгалтерську службу;
- положення про головного бухгалтера;
- схеми документообороту;
- посадові інструкції виконавцям;
- організаційне, правове, методичне забезпечення;
- технічне забезпечення обліку;
- наукова організація праці;
- інші види робіт з організації обліку.

До складу облікової політики підприємства також треба віднести обрання підсистеми управлінського й податкового обліку, а також форм їх ведення з урахуванням визначених особливостей цієї звітності. Складовою облікової політики підприємства насамперед є визначення конкретних обов'язків кожного працівника бухгалтерії та посадових інструкцій, де деталізовано облікові процедури.

Облікова політика підприємства є важливим інструментом за допомогою якого можливе оптимальне поєднання державного регулювання і організації власної ініціативи в формуванні та веденні бухгалтерського обліку.

Рівні застосування облікової політики та суб'єкти її формування наведено на рис. 1.2



Формування облікової політики і на державному рівні і на рівні підприємства реалізується під впливом багатьох чинників (рис 1.2), що спричиняють різні аспекти регламентації облікової політики на кожному із представлених рівнів (рис. 1.3).

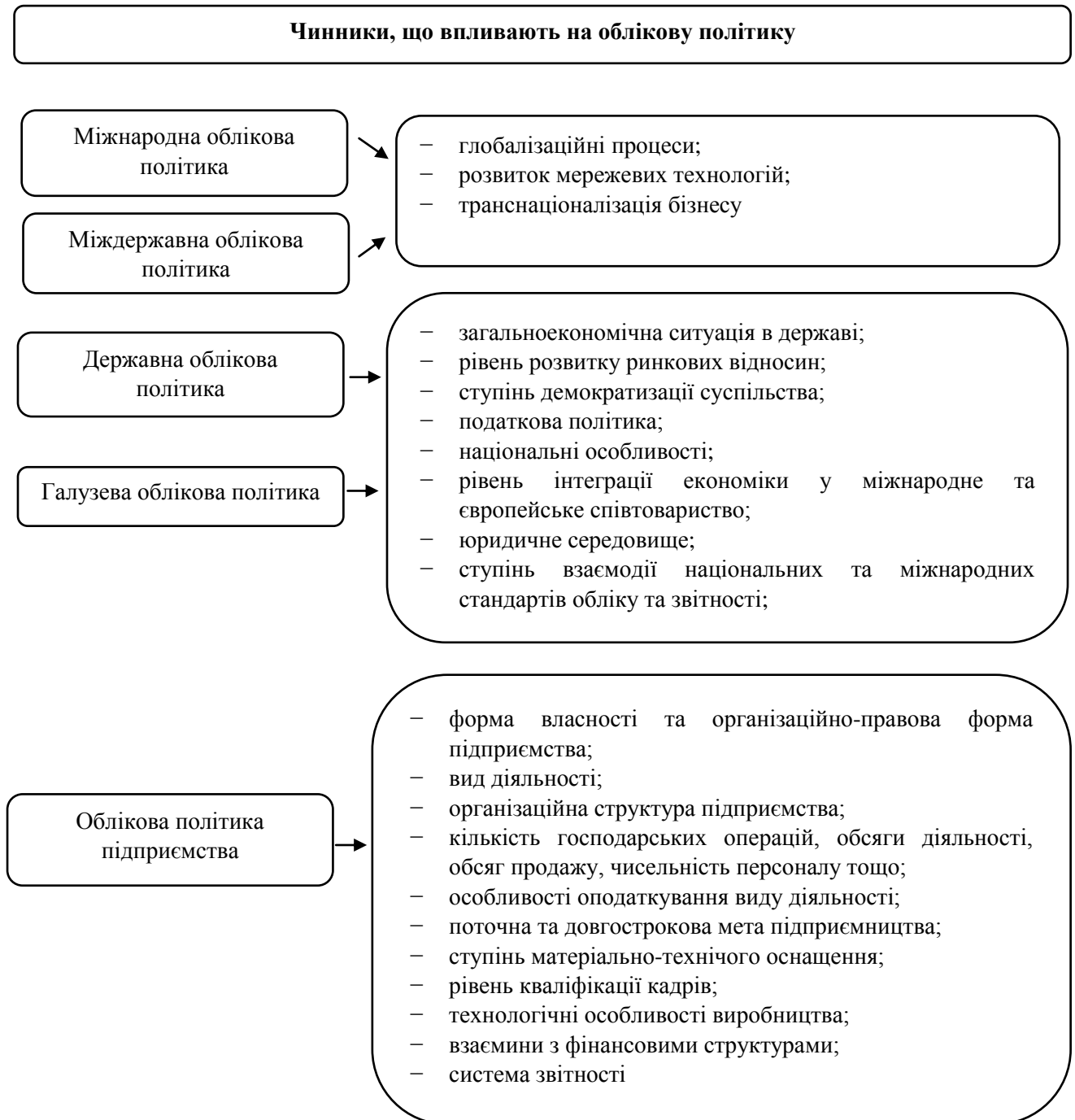


Рис.1.3. Вплив чинників на формування облікової політики [16]

Формування облікової політики на першому рівні здійснюється Радою з МСБО (раніше Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО)). Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО) International Accounting Standards Committee (IASC) було створено у межах ООН 29 червня 1973 року головними професійними бухгалтерськими організаціями Австралії, Великої Британії, Ірландії, Канади, Нідерландів, Німеччини, Мексики США, Франції та Японії.

Сьогодні до складу даної міжнародної організації входять 155 професійних бухгалтерських організацій з 120 країн світу, які репрезентують понад 2,5 млн бухгалтерів, зайнятих публічною практикою. Відповідно до Конституції КМСБО його основні завдання зводяться до розробки на потребу суспільства стандартів бухгалтерського обліку, яких потрібно дотримуватися при складанні фінансової звітності; допомозі розповсюдженню та прийняттю їх у всіх країнах світу; направленості зусиль на поліпшення та уніфікацію бухгалтерського обліку на міжнародному рівні.

У травні 2000 року був прийнятий новий Статут цієї організації, згідно з яким було скасоване індивідуальне членство, а в квітні 2001 року Комітет перейменовано в Раду з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО) - International Accounting Standards Board (IASB) [7].

Згідно з новим Статутом РМСБО виконує наступні завдання:

- розроблення єдиної системи високоякісних, зрозумілих і глобальних стандартів бухгалтерського обліку, які б забезпечили розкриття у фінансовій звітності високої прозорості і співставної інформації для прийняття об'єктивних економічних рішень;
- допомога поширенню та забезпеченню суворого дотримання міжнародних стандартів у всіх країнах світу;
- забезпечення максимальної подібності РМСБО з МСБО для найбільш оптимального вирішення проблем бухгалтерського обліку і фінансової звітності на міжнародному рівні [6].

Міжнародний рівень облікової політики включає принципи та правила

щодо ведення обліку, визначені міжнародними стандартами фінансової звітності Міжнародні стандарти фінансової звітності охоплюють Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та Тлумачення видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку

Міждержавна облікова політика включає аспекти облікової політики підприємств_членів міждержавних об'єднань. Зокрема, окремі Директиви ЄС присвячені уніфікації вимог щодо розкриття інформації у бухгалтерській звітності [8].

Державна облікова політика виконує функцію нормативно правового регулювання організації та методики фінансового обліку і складання фінансової звітності у межах певної країни.

Галузева облікова політика це розроблення на основі загальноприйнятих положень та правил функціонування фінансового обліку в межах певної країни методичних рекомендацій (вказівок, інструкцій) щодо формування облікової політики підприємств визначеної галузі. Регламентация галузевої облікової політики є необхідною, оскільки державна облікова політика не може врахувати особливості усіх галузей економіки країни. Необхідно відмітити, що на перших трьох рівнях встановлюються загальні пправила бухгалтерського обліку, які повинні оптимально поєднувати державну регламентацію із основою ринкової економіки. У масштабах галузі ці правила уточнюються. Докладна розробка правил і визначення механізму їх реалізації мають дійснюватися на підприємстві

Варто відзначити, облікова політика підприємства, що розробляється має узгоджуватися із вимогами нормативноправових актів перших чотирьох рівнів та не заперечувати їхнім вимогам. Це говорить про те, що ступінь свободи при формуванні облікової політики підприємства обмежений державою у прийнятих законах, положеннях, постановах, законодавчих актах та інших нормативних документах, в яких є допустимі варіанти альтернативних рішень здійснення облікових процедур [1].

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

політики. Характеристику основних нормативноправових актів, що регулюють облікову політику в Україні наведено у табл. 1.1 [6].

Законом України від 16 липня 1999 р. № 996ІУ "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" встановлено, що підприємство самостійно встановлює облікову політику.

Облікова політика затверджується наказом керівника підприємства. Вона є важливим правовим документом роботи бухгалтерів. В ній необхідно показувати організацію бухгалтерського обліку і всі положення, особливо ті, які мають неоднозначне тлумачення в офіційних документах. Облікова політика включає сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Загальні правила побудови обліку встановлюються централізовано, але на підприємстві вони конкретизуються залежно від умов діяльності, кваліфікації персоналу, технічного забезпечення, галузі господарювання тощо, що диктує необхідність розробки політики. Вона є інструментом, який поєднує державне регулювання та певну самостійність підприємства у питаннях ведення обліку [25].

Таблиця 1.1

Нормативно-правове забезпечення облікової політики в Україні

Рівень облікової політики	Нормативно-правове забезпечення	Інформація, що зазначається у нормативноправовому акті
11	2	3
Міжнародна облікова політика	МСБО 1 «Подання фінансової звітності»	Визначає необхідність розкриття облікової політики у примітках до річної звітності
	МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»	Містить визначення поняття «облікові політики», метою цього стандарту є визначення критеріїв до обрання та змінювання облікових політик разом з обліковим підходом та розкриттям інформації про зміни в облікових політиках, зміни в облікових оцінках та виправлення помилок
	Решта міжнародних стандартів фінансової звітності та бухгалтерського обліку	Містять елементи облікової політики щодо конкретних її об'єктів або господарських операцій
Міждержавна	Директива 78/660/ЕЕС	Регламентує правила розкриття облікової

облікова політика	«Про річні рахунки певних типів компаній» від 25 липня 1978 р. (Четверта Директива)	політики у поясненнях до річного фінансового звіту
	Директива 83/349/ЕЕС «Про консолідовані рахунки» від 13 червня 1983 р. (Сьома Директива)	Регламентує особливості формування та розкриття облікової політики у консолідованій звітності
Державна облікова політика	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Містить визначення поняття «облікова політика», надає право підприємству самостійно формувати облікову політику
	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Містить визначення поняття «облікова політика», визначає способи висвітлення облікової політики підприємства під час розкриття інформації у фінансовій звітності
	П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»	Визначає причини змін в обліковій політиці; порядок розкриття інформації у примітках до звітів у випадку зміни облікової політики
	Решта положень (стандартів) бухгалтерського обліку	Містять елементи облікової політики щодо конкретних її об'єктів або господарських операцій
	План рахунків та Інструкція про його застосування	Містить інформацію щодо можливих варіантів обліку витрат на підприємстві а періодичність закриття транзитних рахунків
	Про облікову політику : Лист Міністерства фінансів України	Містить основні елементи облікової політики, що мають бути зазначені у розпорядчому документі про облікову політику конкретного підприємства
	Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства	Містить інформацію про зміст Розпорядчого документа про облікову політику, суб'єктів формування, випадки зміни облікової політики підприємства
Галузева облікова політика	Про погодження облікової політики підприємства: Наказ Міністерства аграрної політики України від 11.04.2007 року № 254	Визначає особливості формування облікової політики для підприємств аграрного сектору
	Інструкція про облік роздрібного товарообороту і товарних запасів затверджена наказом Міністерства статистики України	Визначає особливості формування облікової політики для торговельних підприємств

	від 28.12.96 № 389	
	Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2006 №1213	Передбачає способи розподілу прибутку підприємствами, на які розповсюджується дія зазначеного нормативно-правового акту
	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327	Визначає окремі елементи облікової політики щодо нематеріальних активів
	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 № 1315	Визначає окремі елементи облікової політики щодо біологічних активів
	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2	Визначає окремі елементи облікової політики щодо запасів
	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 року № 561	Визначає окремі елементи облікової політики щодо основних засобів
	Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Міністерством промислової політики від 09.07.2007 р. № 373	Регламентує методи оцінки залишків незавершеного виробництва, способи оцінки готової продукції, методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)
Облікова політика підприємства	Розпорядчий документ про облікову політику у підприємства	Особливості ведення обліку та складання звітності на конкретному підприємстві

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності мають рекомендаційний характер, але саме їх зміст є причиною створення нормативно-правового забезпечення облікової політики в Україні.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності», передбачає, що повний комплект фінансової звітності повинен включати:

1. звіт про фінансовий стан на кінець періоду;
2. звіт про сукупні доходи за період;
3. звіт про зміни у власному капіталі за період;
4. звіт про рух грошових коштів за період;
5. примітки, що містять стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснення;

Звіт про фінансовий стан на початок найбільш давнього порівняльного періоду, коли суб'єкт господарювання застосовує облікову політику хронологічно або здійснює ретроспективний перерахунок статей своєї фінансової звітності, або коли він перегрупує статті своєї фінансової звітності.

Практично за всіх обставин суб'єкт господарювання досягає достовірного подання шляхом відповідності застосованим міжнародним стандартам.

Правдиве подання вимагає також від суб'єкта господарювання:

а) облікові політики обирати відповідно до МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» наводить ієрархію авторитетних рекомендацій, які управлінський персонал враховує за відсутністю міжнародного стандарту, що застосовується до конкретної статті;

б) подавати інформацію так, щоб запобігати слухну, достовірну та зрозумілу інформацію;

в) надавати додаткові розкриття, коли дотримання конкретних вимог МСФЗ є недостатнім для забезпечення можливості користувачів, щоб зрозуміти вплив конкретних операцій, інших подій та умов на фінансовий стан і фінансові показники підприємства.

Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» передбачено, що суб'єкт господарювання не може змінити несумісні облікові політики ні розкриттям інформації про застосовані облікові політики, ні примітками чи поясненнями. Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» визначено поняття «облікові політики». Згідно із зазначеним нормативноправовим документом, облікові політики це конкретні принципи, основи, домовленості, використані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності.

На державному рівні вітчизняна облікова політика формується та застосовується відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і підпорядкованих йому нормативноправових актів. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» наведено визначення поняття «облікова політика» та надається право підприємству самостійно її формувати.

Відповідно до діючого законодавства, облікова політика - це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Нескладно побачити, що у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» наведено визначення поняття «облікова політика» в однині, а в Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» дане поняття характеризується у множині. Дана відмінність спричинена тим, що за міжнародними правилами облікова політика, встановлена щодо конкретного об'єкту обліку, вважається окремою обліковою політикою. А от виходячи з національного тлумачення зазначеного поняття, сукупність таких облікових політик саме і складає єдину облікову політику підприємства [11].

До 07.02.2013 року вимоги до розкриття облікової політики підприємства регламентувалися Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», було передбачено, що у примітках до фінансових звітів обов'язково слід розкривати облікову політику

підприємства. Після припинення чинності зазначеного нормативноправового акту розкриття облікової політики у звітності регламентується НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Чинним Положенням(стандартом) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» з'ясовується порядок зміни облікової політики підприємства (п. 9) та порядок розкриття інформації у звітності у випадках зміни облікової політики (п. 22). Перелік елементів облікової політики щодо конкретних її об'єктів наведено у інших П(С)БО, Плані рахунків, Інструкції про його застосування, інших нормативно-правових актах.

До 27 червня 2013 року основні вимоги до розпорядчого документу про облікову політику регламентувалися Листом Міністерства фінансів України «Про облікову політику». Зазначеним документом, передбачаються основні елементи облікової політики, що мають бути включені до розпорядчого документу про облікову політику підприємства. Так, розпорядчий документ про облікову політику підприємства має визначити застосування:

- методів оцінки вибуття запасів;
- періодичності визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;
- порядку обліку і розподілу транспортнозаготівельних витрат;
- окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
- методів амортизації необоротних активів;
- періодичності (періоду) зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку;
- методу обчислення резерву сумнівних боргів;
- переліку створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів;
- порядку оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;
- сегментів, пріоритетного виду сегмента, засад ціноутворення у внутрішньо господарських розрахунках.

Враховуючи зміни діючого законодавства, зазначений перелік є неповним та має бути доповненим, виходячи із вимог нормативноправових актів, введених у дію після останнього перегляду Листа Міністерства фінансів України «Про

облікову політику», потреб конкретного підприємства, його особливостей, встановленої власниками стратегії розвитку.

2. Принципи облікової політики

Науковці розглядають принцип як основне, вихідне положення будь-якої теорії, вчення чи науки, базове положення (початок або основа), котре визначає всі твердження, що випливають з нього. Намагаючись визначитися стосовно принципів, які мають бути покладено в основу формування облікової політики, доцільно звернутися до принципів створення і функціонування системи управління [9].

Облікова політика підпорядковується інтересам системи управління.

У науковій літературі практично немає напрацювань стосовно принципів формування облікової політики, а окремі погляди розкривають вимоги, які перед нею ставляться.

До облікової політики висуваються вимоги:

- законності: вибрані або розроблені методичні прийоми, способи і процедури організації та ведення обліку суб'єкта господарювання не повинні суперечити чинному законодавству;
- адекватності: облікова політика підприємства повинна відповідати особливостям умов та специфіки його діяльності;
- ефективності: витрати на впровадження або розроблення певного елемента облікової політики підприємства не повинні перевищувати ефекту від їх впровадження;
- єдності: облікова політика суб'єкта господарювання має бути єдиною незалежно від кількості підрозділів, філій або підприємств. Це забезпечить можливість порівнювати та аналізувати її в межах корпорацій, холдингів, асоціацій;

– гласності: облікова політика повинна доводитись до відома внутрішніх та зовнішніх користувачів інформації для отримання ними уявлення про використані способи формування даних [10].

Дотримання вимог законності та адекватності забезпечить достовірність даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності; відсутність викривлень, пов'язаних з порушенням чинного законодавства; відповідність інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку, конкретним умовам діяльності підприємства.

Дотримання вимог ефективності та адекватності визначає раціональність облікової політики підприємства. Єдність облікової політики підприємства для всіх його структурних підрозділів є основною умовою здійснення аналізу.

Неважко помітити, що ці вимоги не відповідають інтересам управління, вони з ними не пов'язані. В них йдеться про достовірність даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності, запобігання викривленням інформації виключно внаслідок порушення чинного законодавства тощо.

Якщо розглядати облікову політику як сукупність довготривалих заходів переважно стратегічного значення, що мають за мету суттєвий розвиток системи управління та забезпечення динамічного функціонування всіх її частин, у тому числі обліку відповідно до чинного законодавства та змін, які відбуваються у зовнішньому середовищі, то програма такої облікової політики є обов'язковою складовою загальної програми реструктуризації, що може проводитися не тільки на "хворих" підприємствах, особливо тих, які перебувають у стані банкрутства, але й у звичайних, стабільних умовах господарювання виходячи із превентивних намірів економічної безпеки.

Отже, розробленню конкретної програми формування облікової політики повинно передувати вироблення принципів, що мають визначити спрямованість політики, стратегічне бачення проблем і шляхів їх вирішення.

Базовим принципом формування облікової політики є актуальність.

Вироблення облікової політики передбачає визначення кола проблемних, переважно стратегічних питань, які більшою або меншою мірою пов'язані між

собою змістовно, організаційно, інформаційно. Також перебудова організаційної структури управління обов'язково приведе до змін у функціях, інформаційних зв'язках між ними, а вибір альтернативного методу в системі обліку спричинить зміни в плануванні. Наприклад, радикальні зміни відбудуться практично в усіх ланках системи управління, якщо буде прийнято рішення впроваджувати концепцію управлінського обліку. Взаємозалежність питань, які становлять облікову політику, набагато зросте, коли до програми буде включено декілька проблем і, таким чином, вона охопить систему в цілому.

Отже, формуючи програму облікової політики, необхідно оцінювати кожне введене у неї питання не лише з позицій методики бухгалтерського обліку, а й погляд тих змін і наслідків, які відбудуться в інших ланках цілісної системи управління.

Однак це не означає, що до програми облікової політики не можуть включатися локальні питання тактичної ваги, що актуальні за спрямованістю, змістом, іншими характеристиками. Йдеться про переваги, але не винятковість стратегічного підходу, про необхідність розгляду локальних питань у системному контексті. З цього випливає другий принцип формування облікової політики - принцип системності.

Політика загалом і облікова політика зокрема тому і є політикою, що розгляд її складників передбачає використання різних шляхів досягнення успіху, різних, і не обов'язково взаємовиключних варіантів та їх комбінацій. Із загального правила можуть бути окремі винятки, коли питання є актуальним, але для його вирішення є лише один метод. Проте виняток тільки підтверджує правило, тому третім принципом формування облікової політики має бути принцип варіантності

Облікова політика охоплює стратегічні, життєво важливі для підприємства питання, тому і виробляється вона на довготривалій строк. Звичайно, окремі уточнення, зміни акцентів і пріоритетів можуть бути, у деяких випадках вони навіть неминучі, проте генеральна лінія поведінки може змінюватися лише за виняткових обставин. Отже, стабільність четвертий принцип формування облікової політики.

Нарешті, до складу програми формування облікової політики вводяться такі проблемні питання, від вирішення яких очікується певний результат, як правило, організаційний, хоча деякі рішення можуть дати й економічний ефект. Так, наприклад, доречною є одна з складових концепції комплексного управління якістю, де основними формулами процесу підвищення якості є, зокрема, "відмінно з першого разу", "ніяких зауважень", "профілактика", "порівняння з конкуренцією" (бенч-маркінг), "синергія в колективній праці", "самоконтроль".

Якими характеристиками не оцінювалася б результативність впровадження заходів кількісними чи якісними п'ятим принципом введення їх у програму облікової політики є ефективність.

Сформульовані п'ять принципів мають бути покладені в основу рішень під час розроблення облікової політики [5].

3. Формування наказу про облікову політику і його характеристика

Найпоширенішим документом, в якому висвітлюється облікова політика, є Наказ про облікову політику. Наказ про облікову політику це документ, яким підприємство встановлює, або уточнює, свою облікову політику. Тому видавати його щороку не обов'язково, оскільки встановлювані в Наказі напрями повинні застосовуватися підприємством постійно (щороку). Тобто воно має керуватися принципом послідовності.

Та все ж фахівці в області обліку й аудиту рекомендують видавати Наказ про облікову політику щорічно, на підтвердження незмінності встановленої облікової політики (хоча він лише вносить доповнення або зміни у вже виданий наказ). Він містить перелік усіх пунктів прийнятої на звітний рік політики.

Бажано за кожним пунктом наводити його нормативне обґрунтування (вказати, на підставі якого нормативного документа прийняте те чи інше положення про облікову політику) [15].

Документальне оформлення облікової політики підприємства здійснюється у вигляді наказу про облікову політику підприємства, що після його затвердження набуває статусу юридичного документа. Наказ про облікову політику є основним внутрішнім документом, яким регулюється організація облікового процесу на підприємстві, та є обов'язковим для виконання всіма службами і працівниками підприємства.

У розпорядчому документі про облікову політику наводяться принципи, методи і процедури, які використовуються підприємством для ведення обліку, складання і подання фінансової звітності та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один їх варіант, а також попередні оцінки, які використовуються підприємством з метою розподілу витрат між відповідними звітними періодами. Одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до такого розпорядчого документа включати недоцільно.

По-перше, наказ про облікову політику затверджує організаційні аспекти бухгалтерського обліку, такі як форма організації бухгалтерського обліку (ч. 4 ст 8 Закону N 996). Вести облік на підприємстві можуть:

- безпосередньо власник або керівник підприємства;
- аудиторська або консалтингова фірма, а також приватний підприємець (фахівець з бухгалтерського обліку (на підставі цивільно-правового договору про надання послуг));
- штатні працівники (бухгалтер або бухгалтерська служба, головний бухгалтер
- форма ведення бухгалтерського обліку (це певна система реєстрів обліку, порядку, способу реєстрації та опрацювання облікової інформації. Бувають такі форми: меморіально-ордерна (використовується бюджетними установами), журнально-ордерна, для СМП – проста і спрощена форми обліку;
- способи опрацювання інформації (ручний або автоматизований);
- робочий План рахунків із зазначенням синтетичних та аналітичних рахунків обліку (як додаток до наказу);
- форми первинних документів для фіксації тих господарських операцій, для яких немає типових форм первинних документів, і форми облікових реєстрів

що використовуються для накопичення облікової інформації (як додаток до наказу);

- графік документообігу й перелік осіб, які мають право підпису первинних документів щодо операцій із грошовими коштами, ТМЦ, необоротними активами та іншим майном підприємства (як додаток до наказу);
- перелік матеріально відповідальних осіб (як додаток до наказу);
- порядок, терміни проведення інвентаризації за кожним з активів підприємства із затвердженням складу постійно діючої інвентаризаційної комісії (до її складу повинні увійти голова комісії і мінімум три члени комісії, прийнято включати до неї представників як бухгалтерської, так і технічних служби (як додаток до наказу));
- порядок ведення архіву підприємства;
- перелік форм, що використовуються для складання внутрішньої оперативної бухгалтерської звітності (як додаток до наказу);
- порядок організації обліку у філіях, представництвах та інших відокремлених підрозділах і подальшого опрацювання даних їх обліку для включення до фінансової звітності підприємства (якщо вони виділяються на окремий баланс то для них повинні бути заведені окремі облікові реєстри);
- інші організаційні моменти залежно від потреб підприємства [25].

Подруге, у наказі про облікову політику не потрібно наводити ті положення обліку, які не використовуються в діяльності підприємства. Наприклад, якщо підприємство не займається сільським господарством і не використовує у своїй діяльності біологічні активи, то відображати методи та процедури їх обліку в наказі про облікову політику не слід.

Розпорядчий документ про облікову політику підприємства визначає:

- методи оцінки вибуття запасів;
- періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;
- порядок обліку й розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
- методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних

- активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості у разі, якщо вони обліковуються за первісною вартістю;
- вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;
 - підходи до переоцінки необоротних активів;
 - застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 року за № 892/4185 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 28 листопада 2011 року № 1591) [20];
 - підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку;
 - метод обчислення резерву сумнівних боргів;
 - перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів;
 - порядок виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (для державних і комунальних підприємств);
 - порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;
 - сегменти діяльності, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках;
 - перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;
 - перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції;
 - порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом;
 - дату визначення придбаних у результаті систематичних операцій фінансових активів;
 - базу розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;
 - кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські

- операції, події та статті фінансової звітності;
- періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань;
 - критерії розмежування об'єктів операційної нерухомості та інвестиційної нерухомості;
 - підходи до класифікації пов'язаних сторін;
 - дату включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу;
 - дату первісного визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу;
 - складання окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства;
 - періодичність та об'єкти проведення інвентаризації;
 - визначення одиниці аналітичного обліку запасів;
 - спосіб складання звіту про рух грошових коштів;
 - підходи до віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів до первісної вартості або витрат звітного періоду.

Зразок наказу про облікову політику підприємства з окремими додатками до нього наведено у додатку А.

Наказ про облікову політику слід видавати тільки один раз, при створенні підприємства. Вносити до нього зміни потрібно тільки:

- якщо змінюються статутні вимоги;
- якщо змінюються вимоги органу, що затверджує П(С)БО (наприклад, уведення нових П(С)БО, які змінюють правила обліку активів чи зобов'язань);
- якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності (наприклад у разі якщо підприємство простоює і для виробничого обладнання обрано виробничий метод нарахування амортизації замість прямолінійного) [26].

Сам текст наказу про облікову політику підприємства це тільки вершина облікового айсберга. Набагато складніше завдання грамотної детально підійти

до складання додатків до нього, у яких розкриваються організаційні моменти бухгалтерського обліку, а також класифікація основних видів витрат і деталізація тих чи інших облікових процедур.

4. Порядок розробки робочого плану рахунків

Одним з елементів облікової політики є вибір робочого плану рахунків.

План рахунків бухгалтерського обліку забезпечує упорядкування змісту економічної інформації про господарські засоби та джерела їх утворення, господарські процеси. План рахунків бухгалтерського обліку є системою бухгалтерських рахунків, що передбачає їх кількість, групування і цифрове позначення в залежності від об'єктів і мети обліку, і визначає таку організацію бухгалтерського обліку, яка дозволяє отримати інформацію для управління, контролю в інтересах власників, органів державного управління та інших користувачів.

Діючий в Україні План рахунків та Інструкція про астосування є важливим інструментом державного управління бухгалтерським обліком на підприємствах і в організаціях усіх галузей і форм власності, його упорядкування, забезпечення єдиного порядку відображення господарських операцій в системі рахунків, дає можливість узагальнювати показники обліку при складанні фінансової звітності. Це надає гарантію формування необхідного користувачам мінімуму інформації про фінансовий стан підприємства, результати діяльності та рух грошових коштів порівнянності та доступності показників а також формування макроекономічних показників розвитку економіки відповідно до системи національних рахунків в рамках статистики.

План рахунків є переліком рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів фінансової та господарської діяльності (кореспонденція рахунків) бухгалтерському обліку і є обов'язковим для всіх підприємств.

Побудова Плану рахунків відповідає структурі фінансової звітності. Залишки рахунків класів 1/6 дають змогу заповнити Баланс підприємства, Звіт про фінансові результати складається за даними рахунків класів 7/9. Для задоволення потреб внутрішніх користувачів на рахунках управлінської бухгалтерії при використанні відповідних статей можна вести облік за центрами відповідальності, сегментами діяльності, що сприяє посиленню контролю, аналітичності отриманих даних, а отже, прийняттю оптимальних управлінських рішень.

Всі підприємства зобов'язані користуватись типовим Планом рахунків. Рахунки, наведені у Плані, застосовуються підприємствами в залежності від потреб, для аналізу, контролю і складання звітності. На основі типового Плану рахунків підприємства розробляють робочий план рахунків.

Відповідно до наказу міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. №159 1 „Про внесення змін до деяких нормативноправових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку” внесено зміни до Плану рахунків та Інструкції про його застосування, затверджені наказом від 30.11.1999 р. № 291 [20].

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій схвалений Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України і викладений в новій редакції. Він містить перелік лише синтетичних рахунків. Нові синтетичні рахунки можуть вводитися до Плану рахунків Міністерством фінансів України за відповідними клопотаннями щодо бухгалтерського обліку специфічних операцій

Субрахунки до синтетичних рахунків вводяться підприємством самостійно виходячи з потреб управління, контролю, аналізу та звітності.

Підприємства, які застосовують Інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджену наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291, використовують субрахунки, визначені цією Інструкцією.

Робочий план рахунків повинен гарантувати таку організацію обліку, щоб облікові реєстри велись систематизованим способом, дані рахунків гарантували в повній мірі складання фінансових звітів, а також щоб ці дані можна було використовувати для управлінських потреб підприємства. В ньому передбачені всі необхідні рахунки для обліку операційної, фінансової та інвестиційної діяльності підприємства.

Включаючи рахунки до робочого плану рахунків бухгалтер керується практичними потребами підприємства. В такому плані може бути використано стільки рахунків і субрахунків, скільки необхідно для відображення господарської діяльності.

Середні та великі підприємства можуть використовувати тисячі рахунків. Тому кожен господарюючий суб'єкт, виходячи з своїх потреб, повинен розробляти власний робочий план рахунків, який відображає специфіку галузі, вид діяльності, визначає зміст аналітичного обліку і характеристику форми обліку яка застосовується.

Робочий план рахунків містить синтетичні та аналітичні рахунки, необхідні для ведення бухгалтерського обліку відповідно до вимог своєчасності та повноти обліку і звітності.

Порядок ведення аналітичного обліку та кореспонденції рахунків, які не наведено в Інструкції, встановлюється підприємством, виходячи з вимог П(С)БО, інших нормативноправових актів з бухгалтерського обліку та управлінських потреб.

Аналіз чинників, що впливають на структуру як типового, так і робочого плану рахунків дозволяє зробити висновок, що при складанні плану рахунків слід керуватись такими принципами:

- оптимальність кількості рахунків, необхідною є така мінімальна кількість рахунків, яка б повністю задовольнила інформаційні потреби всіх користувачів бухгалтерськими даними;
- стабільність і перспективність плану, який має розроблятися на довгий термін
- можливість внесення додаткових змін і доповнень в існуючу номенклатуру

рахунків. Це пов'язано з тим, що необхідно своєчасно і адекватно відображати зміни в економіці (зміни законодавства, оподаткування та ін.);

- певний ступінь свободи участі суб'єктів господарювання у розвитку номенклатури рахунків в умовах суворого підходу до встановлених державою вимог до відображення даних.

Розроблений підприємством робочий план рахунків повинен відповідати таким вимогам:

- бути гнучким;
- відповідати міжнародним принципам і стандартам обліку;
- повністю задовольняти потреби як зовнішніх, так і внутрішніх користувачів;
- бути зручним у користуванні;
- сприяти здійсненню контролю за фінансовою, інвестиційною та операційною діяльністю підприємства шляхом створення дієвої системи контролю [26].

Підприємство має можливість для обліку витрат використовувати рахунки класу 8, рахунки класу 9 або одночасно рахунки класів 8 і 9.

Використання рахунків класу 8 дає можливість отримати інформацію про витрати за елементами, застосування рахунків класу 9 дозволяє перегрупувати їх за центрами відповідальності та видами діяльності.

Крім балансових рахунків, передбачених типовим Планом рахунків, підприємства можуть використовувати позабалансові рахунки, передбачені Планом рахунків.

5. Організація облікового процесу на підприємствах агропромислового виробництва

Сільське господарство є однією із основних галузей матеріального господарства, яка забезпечує населення продовольством, а промисловість — сировиною.

Галузь сільського господарства належить до однієї із структурних сфер агропромислового комплексу (АПК).

Виробництво сільськогосподарської продукції має свої особливості, які необхідно враховувати при організації та веденні бухгалтерського обліку на сільськогосподарському підприємстві.

Такі особливості можна згрупувати у вигляді табл. 5.1 [19].

Таблиця 5.1.

Особливості ведення обліку на підприємствах АПК

Особливості	Вплив на організацію бухгалтерського обліку
1	2
1. Земля це головний, незамінний засіб господарського виробництва. При розумному використанні вона не зношується, а навпаки, підвищує свою родючість, що пов'язано з додатковими фінансовими вкладеннями	У бухгалтерському обліку відображається найважливіший засіб праці — земля. Знос (амортизація) на земельні ділянки не нараховується
2. Сезонність, нерівномірність у використанні робочої сили і техніки протягом року	Визначення фактичної собівартості проводять раз на рік. Спостерігається велике нагромадження в обліку витрат виробництва, які в кінці року розподіляються пропорційно обсягам одержаної продукції
3. . Невідповідність процесу затрат праці і матеріальних ресурсів з виходом продукції	Оприбуткування й облік одержаної протягом року продукції проводяться за плановою собівартістю з доведенням її в кінці року до фактичної
4. Процес створення продукту здійснюється під впливом не тільки знарядь та предметів праці, робочої сили, а й природних умов, причому останні впливають на розвиток продукту найбільше. Процес вкладання праці в сільське господарство внаслідок впливу зовнішнього середовища на біологічні процеси рослин і тварин розтягнутий у часі та характеризується сезонністю, що вимагає розвитку в сільському господарстві допоміжних промислів, які	Необхідність своєчасного й точного обліку і контролю за виходом продукції рослинництва і тваринництва. Спостерігаються особливості обліку формування основного стада, обліку тварин на відгодівлі, обліку приросту і приплоду. Тривалість виробничого циклу в рослинництві вимагає організації обліку витрат на виробництво продукції не лише за культурами і окремими їх групами, а й з окремих процесів і видів робіт

дозволяють повніше використовувати природні та трудові ресурси в сільському господарстві	
5. Сільськогосподарські підприємства відтворюють у господарствах своїми силами і засобами частину продукції	Ця особливість змушує сільськогосподарські підприємства розглядати витрати основної діяльності
6. Необхідних їм засобів виробництва	На вирощування молодняку худоби, який переводять в основне стадо, як витрати на капітальні вкладення, оскільки вони відносяться до основних засобів. Спостерігаються особливості обліку насіння та кормів власного виробництва
7. Наявність різних форм власності	Вплив на вибір форми бухгалтерського обліку

Стосовно останнього фактору сільськогосподарські підприємства можуть використовувати одну з наведених нижче форм.

Просту форму обліку (без використання подвійного запису) можуть застосовувати сільськогосподарські підприємства, в яких працюють власник (голова) і члени його родини (без залучення найманих працівників), а також малі сільськогосподарські підприємства з середньообліковою кількістю працюючих за звітний період до 10 осіб включно (крім членів сім'ї) і обсягом виручки за рік, що не перевищує 500 тис. грн.

Сільськогосподарські підприємства, які відповідають статусу малих підприємств (із середньообліковою чисельністю працівників за звітний період до 50 осіб та обсягом виручки від реалізації до 500 тис. євро), можуть вести облік за спрощеною формою обліку із використанням спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 19.04.01 № 186 і складати фінансову звітність відповідно до П(С)БО 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 № 39.

Усі інші сільськогосподарські підприємства повинні вести облік за Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291 з використанням:

методичних рекомендацій з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнальною формою на підприємства АПК, затверджених наказом Мінагрополітики України від 07.03.01 № 49 для підприємств, що підпорядковуються Міністерству аграрної політики;

методичних рекомендацій із застосування реєстрів бухгалтерського обліку, що затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 № 356 — для підприємств, що не підпорядковуються Міністерству аграрної політики.

Облік наявності та руху основних засобів

Порядок формування у бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи визначений П(С)БО 7 "Основні засоби".

Підприємства можуть самі встановлювати вартісні критерії предметів, що входять до складу малоцінних НМА (п. 5 П(С)БО 7 "Основні засоби"). Однак незалежно від вартості до складу основних засобів включають дорослу робочу і продуктивну худобу. Крім того, до основних засобів відносять капітальні витрати з поліпшення земель, не пов'язані зі створенням споруд.

Капітальні вкладення у багаторічні насадження, поліпшення земель включають до складу основних засобів щорічно у сумі затрат, що відносяться до прийнятих в експлуатацію площ, незалежно від строку закінчення сукупності робіт.

Згідно з П(С)БО 7 "Основні засоби" якщо один об'єкт основних засобів складається з окремих частин, у яких різний строк корисного використання, то кожна з цих частин може визнаватися у бухгалтерському обліку як окремий об'єкт. Строк експлуатації об'єкта це очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде вироблено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг)

У бухгалтерському обліку та звітності інформація про основні засоби відображаються на рахунку 10 "Основні засоби", який призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність і рух власних або одержаних на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, віднесених до складу основних засобів [21].

Приклад. ТОВ "Врожай" придбало трактор МТЗ.82 за 54000 грн (включаючи ПДВ); вартість послуг автотранспортного підприємства з транспортування трактора склала 660 грн (включаючи ПДВ); вартість палива, використаного для обкатки 90 грн; оплата праці (з відрахуваннями) тракториста, який обкатував трактор, 85 грн; сума затрат з відрядження інженера при транспортуванні трактора на підприємство 40 грн.

Кореспонденція рахунків з оприбуткування купівлі основного засобу — трактора, наведено у табл. 5.2.

Таблиця 5.2

Відображення в обліку придбання основного засобу

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дт	Кт	
1	Відображено вартість придбаного основного засобу	152	631	45000
2	Відображено суму ПДВ	641	631	9000
3	Відображено вартість послуг сторонньої організації з транспортування трактора на підприємство: Сума без ПДВ Сума податкового кредиту	152 641	631 631	550 110
4	Списано затрати з обкатки трактора: Вартість палива Зарплата тракториста	152 152	203 661,65	90 85
5	Відображено витрати на відрядження, пов'язані з придбанням трактора	152	372	40
6	Введено в експлуатацію трактор МТЗ-32	104	152	45875

Особливості оприбуткування (введення в дію) багаторічних насаджень.

Процес приймання/передачі багаторічних насаджень має свої особливості, які враховуються при складанні Акту приймання багаторічних насаджень й передачі їх в експлуатацію (ф.54). Цей Акт складається двічі. Перший акт складають після закінчення садівничих робіт, а другий, після досягнення молодими насадженнями експлуатаційного віку. Тобто капітальні інвестиції в багаторічні насадження включаються до складу ОЗ як молоді насадження і щорічно у сумі щорічних затрат, зазначених на ці об'єкти за весь період з початку закладки. Після закінчення всього комплексу робіт молоді насадження беруть на облік як дорослі й оцінюють виходячи із сум затрат на ці об'єкти за весь період з початку закладки [23].

Приклад. Підприємством на закладку саду понесені затрати на: придбання саджанців 18450 грн, нарахування заробітної плати з відрахуваннями 12430 грн, списання послуг власного вантажного автотранспорту 3050 грн, використання малоцінних і швидкозношуваних предметів 540 грн, списання палива на роботу тракторів, які виконували польові роботи – 850 грн.

У наступні 6 років затрати з утримання молодого саду склали відповідно 1640, 1380, 1250, 1250, 1250 і 960 грн. За 6 років вирощування від молодих насаджень одержано продукції на суму 980 грн, затрати на збір плодів склали 240 грн. Наказом про облікову політику в ТОВ "Нива" для обліку закладки та вирощування багаторічних насаджень введено субрахунок 156 "Багаторічні насадження".

Порядок оприбуткування багаторічних насаджень у бухгалтерському обліку наведено у табл. 5.3.

Після передачі молодих багаторічних насаджень в експлуатацію затрати з догляду за діючими багаторічними насадженнями обліковують на субрахунок "Рослинництво" рахунка 23 "Виробництво".

Таблиця 5.3

Облік операцій із закладки та вирощування багаторічних насаджень

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дт	Кт	
1	Списано вартість саджанців, затрачених на висадку саду	156	208	18450

2	Нараховано зарплату (з відрахуваннями) працівникам за виконання робіт із закладки саду	156	661,65	12430
3	Списано послуги вантажного автотранспорту з транспортування саджанців на поле	156	23	8050
4	Списано МШП	156	22	540
5	Списано паливо на роботу тракторів при виконанні польових робіт	156	203	850
6	Оприбутковано до складу ОЗ по закінченні робіт із закладки саду	1081	156	35320
7	Списано щорічні витрати із утримання молодого саду:	156	208,661,	1640
	– перший рік	1081	23,22	1640
	– другий рік	156	156	1380
	– протягом наступних трьох років по 1250 щорічно	156	208,661,	1380
		1081	23,22	1380
		156	208,661,	3750
			23,22	3750
		1081	156	
8	Списано витрати протягом останнього року вирощування включаючи нараховану оплату праці	156	208,22,	1200
	Оприбутковано фрукти та на їх вартість зменшено витрати на вирощування насаджень	27	661,65,	
	Дооцінено молодий сад	1081	23	
9	Передано в експлуатацію молодий фруктовий сад	1082	156	980
			1081	220
			1081	42310

Капітальні інвестиції у земельні ділянки, надра, лісові та водні угіддя (меліоративні та іригаційні роботи, заходи щодо осушення і зрошення, роботи з розкорчування території для розширення площ орних земель тощо) включають до складу ОЗ щорічно у сумі фактичних затрат.

Облік придбання тварин розглянемо на прикладі. ТОВ "Нива" придбало у липні тварин у племінному товаристві "Колос" для поповнення основного стада корів: купівельна вартість тварин 5088 грн (включаючи ПДВ); послуги власного автотранспорту з доставки тварин у господарство 450 грн; нараховано заробітну плату працівникові (з відрахуваннями) за доставку тварин 80 грн; затрати на відрядження водія і зоотехніка 75 грн; крім того, переведено до основного стада 5

голів великої рогатої худоби після отелення, вирощених у своєму підприємстві, загальною вагою 20 ц за плановою собівартістю 560 грн за 1 ц живої ваги.

У кінці року проведено розрахунок фактичної собівартості живої ваги голів переведених до основного стада, яка становить 640 грн за 1ц (див. табл. 5.4).

Таблиця 5.4.

Облік операцій з формування основного стада

№ з\п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дт	Кт	
1	Оприбутковано куплених тварин	155	631	4240
		641	631	848
2	Відображено послуги власного автотранспорту з доставки тварин на підприємство	155	23	450
3	Нараховано зарплату (з нарахуванням) водієві за доставку тварин	155	661,65	80
4	Списано затрати на відрядження водія, пов'язані з придбанням худоби	155	372	75
5	Оприбутковано до складу ОЗ придбані тварини	107	155	4845
6	Переведені до основного стада телиці, вирощені на підприємстві	155	211	11200
		107	155	11200
7	У кінці року списано калькуляційні розбіжності із закінчення операцій щодо формування основного стада	155	211	1600
		107	155	1600

Нарахування та облік зносу (амортизації) тварин

На всіх продуктивних тварин, які обліковуються в складі основних засобів, нараховується амортизація.

Пунктом 22 Положення (Стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92, передбачено, що об'єктом амортизації є основні засоби (крім землі) Це означає що вартість продуктивних тварин основного стада тепер підлягає амортизації. При цьому можуть застосовуватися будь який з передбачених П(С)БО 7 "Основні засоби" методів нарахування амортизації, а також норми і методи нарахування

амортизації, передбачені Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22.05.97 № 283/97-ВР [21].

Метод амортизації для всіх основних засобів, у тому числі і для продуктивної худоби, вибирається підприємством самостійно.

Сільськогосподарські підприємства у бухгалтерському обліку суму амортизації продуктивної худоби відносять на собівартість одержаної від продуктивних тварин продукції. Тобто сума амортизації корів основного стада розподілятиметься між вартістю приплоду і молока; овець між вартістю приплоду молока і вовни; свиней відноситись на вартість приплоду.

Нарахування амортизації основних засобів, у тому числі і продуктивних тварин, відповідно до П(С)БО 7 "Основні засоби", здійснюється протягом строку їх корисного використання (експлуатації), який підприємство визначає самостійно одночасно з введенням основних засобів в експлуатацію.

На СГ підприємстві надходження худоби до основного стада може бути результатом переведення тварин з інших груп, купівлі в інших господарств або у населення. У будь-якому разі на підприємстві створюється комісія, до якої, крім керівника (або його заступника) і представника бухгалтерії, обов'язково входять працівники зооветеринарної служби. Після детального огляду тварин комісія складає Акт на переведення тварин з групи до групи або Акт приймання/передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, які і є підставою для зарахування тварин до основного стада, тобто до складу основних засобів.

При визначенні строку корисного використання продуктивної худоби слід обов'язково враховувати такі фактори:

- вік тварини при надходженні;
- продуктивність;
- фізичний стан (жива вага, екстер'єр, конституція).

У разі зміни очікуваних економічних вигод від використання тварини внаслідок зміни одного з таких факторів строк корисної експлуатації може переглядатися. Амортизація в такому випадку нараховується виходячи з нового

строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни цього строку (п. 25 П(С)БО 7 "Основні засоби").

Первинна вартість тварин залежатиме від того, яким шляхом тварини потрапили до основного стада. У разі купівлі тварин в інших підприємств або населення це договірна ціна купівлі, а при переведенні з інших вікових груп у середині підприємства планова собівартість живої ваги, вкінці року доводиться до фактичної.

Обираючи метод амортизації, необхідно пам'ятати, що продуктивна худоба це живі організми й одержання продукції від неї у різні періоди часу буде неоднаковим. Продуктивність тварин залежить від цілого ряду факторів: умов утримання, раціону годування, фізичного стану тварини, її віку, погодних умов, пори року тощо.

Враховуючи ці особливості, з п'яти методів нарахування амортизації, запропонованих П(С)БО 7 "Основні засоби" для амортизації продуктивної худоби доцільніше застосовувати виробничий метод. Суть цього методу полягає в тому, що місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції і виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, що амортизується, на загальний обсяг продукції який підприємство очікує виробити з використанням об'єкта основних засобів (у нашому випадку — продуктивних тварин) [21].

Для узагальнення інформації про нараховану амортизацію Планом рахунків передбачено рахунок 131 "Знос (амортизація) основних засобів".

По кредиту цього рахунка відображається нарахування амортизації та індексація зносу, по дебету зменшення суми зносу. Нарухування амортизації продуктивної худоби буде оформлятися проведенням: Д-т 232 К-т 13.

Склад і класифікація витрат сільськогосподарських підприємств

Методичні основи класифікації витрат сільськогосподарських підприємств подано у П(С)БО 16 "Витрати", також у Методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) підприємств, що затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.01 № 132.

Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств розроблені відповідно до законів України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99. № 996, "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22.05.97 № 283 та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку з метою забезпечення єдності в складі і класифікації витрат, застосування методики їх планування та обліку і визначення собівартості продукції (робіт, послуг) в сільськогосподарських підприємствах різних організаційно правових форм власності, включаючи їх допоміжні і підсобні підрозділи.

Дія Методичних рекомендацій поширюється на структурні підрозділи не сільськогосподарських підприємств, що займаються виробництвом сільськогосп продукції [13].

Собівартість продукції (робіт, послуг) це витрати підприємства, пов'язані з виробництвом продукції, виконанням робіт та наданням послуг.

Планування (нормування) собівартості продукції (робіт, послуг) передбачає найбільш ефективно використання матеріальнотехнічних і грошових ресурсів на основі нормативів та забезпечення дії проти витратного механізму відповідно до технологічних умов і вимог охорони навколишнього середовища.

Метою обліку витрат і визначення собівартості продукції (робіт, послуг) є документоване, своєчасне, повне і достовірне відображення фактичних витрат на виробництво продукції для забезпечення контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Калькулювання собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) здійснюється для визначення ефективності запланованих і фактично здійснених агротехнічних технологічних, організаційних і економічних заходів, спрямованих на розвиток і вдосконалення виробництва та для обґрунтування цінової політики підприємства

Витрати, проведені в іноземній валюті, перераховуються у грошову одиницю України за курсом Національного банку на момент здійснення операцій. Витрати відображаються у бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

Витратами звітнього періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення чи розподілу власниками за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені).

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітнього періоду, в якому вони були здійснені.

Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами

Не визнаються витратами звітнього періоду:

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- погашення одержаних позик;
- зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками.

Удільності плануванні і бухгалтерському обліку визначають собівартість реалізованої продукції та виробничу собівартість [24].

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітнього періоду, розподілених загально-виробничих і наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- загально-виробничі витрати.

Прямі матеріальні витрати це витрати цінностей (матеріалів), використаних безпосередньо на виробництво конкретного виду продукції, включаючи ті, що пов'язані з:

- підготовкою та освоєнням випуску продукції (суми цих витрат відносяться на собівартість продукції з початку її виробництва);
- виконанням технологічного процесу з виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг (сировина, насіння, паливо, енергія, добрива, засоби захисту рослин, ліки, корми, інструмент, пристрої та інші засоби і предмети праці, а також матеріали);
- проведенням поточного ремонту, технічного огляду і обслуговування основних виробничих засобів, у тому числі взятих у тимчасове користування за угодами операційної оренди, за винятком їх реконструкції та модернізації
- забезпеченням працівників спеціальним одягом і взуттям, захисними пристроями та спеціальним харчуванням у випадках, передбачених законом, коли ці суми можна віднести на відповідний об'єкт.

Матеріальні ресурси та послуги, що входять до "Матеріальних витрат", оцінюються за первісною вартістю.

Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, визнається собівартість до складу якої входять такі фактичні витрати:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальникові (продавцеві), за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, що не відшкодовуються підприємству;
- транспортнозаготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів(фрахту) за вантажнорозвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів). Транспортнозаготівельні витрати включаються до собівартості придбаних запасів або загальною сумою та відображаються на окремому субрахунку рахунків обліку запасів

Сума транспортнозаготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітнього місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць.

Сума транспортнозаготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортнозаготівельних

витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів.

Середній відсоток транспортнозаготівельних витрат визначається ділення суми залишків транспортнозаготівельних витрат на початок звітнього місяця і транспортнозаготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць;

- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях [19].

Первісною вартістю запасів (кормів, насіння тощо), що виготовляються власними силами підприємства, визнається протягом року планова (нормативна) собівартість їх виробництва, яка в кінці року доводиться до рівня фактичних витрат.

Первісною вартістю запасів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість. Первісною вартістю запасів, одержаних підприємством безоплатно, визнається їх справедлива вартість.

Первісна вартість одиниці запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітнього періоду.

Первісною вартістю запасів, що придбані в обмін на неподібні запаси, визнається справедлива вартість отриманих запасів (вартість за звичайними цінами).

Первісна вартість запасів після дати балансу вважається найменша з двох оцінок: первісна вартість або чиста вартість реалізації.

Не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

- понаднормативні втрати і нестачі запасів;
- проценти за користування позиками;
- витрати на збут;
- адміністративні та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

До вартості матеріальних запасів включаються також витрати підприємств на придбання тари, крім дерев'яної та картонної.

У разі включення до ціни матеріальних запасів вартості тари із загальної суми витрат на їх придбання вираховується можлива вартість використання або реалізації тари (без витрат на придбання матеріалів для її ремонту).

Вартість матеріальних запасів, які відносяться до собівартості продукції, зменшується на вартість зворотних відходів. Зворотні відходи це залишки сировини та інших матеріальних ресурсів, які відповідно до встановленої технології передаються до інших цехів і підрозділів як повноцінний матеріал для виробництва інших видів продукції (виконання робіт, надання послуг).

Ціни на зворотні відходи встановлюються підприємством:

- на рівні договірної ціни того матеріалу, на заміну якого вони використовуються (за вирахуванням додаткових витрат, пов'язаних з підготовкою їх до використання), чи в залежності від коефіцієнта використання матеріалу;
- за договірними (тут і далі на момент здійснення операцій) цінами на відходи за вирахуванням витрат на їх збирання та обробку, якщо вони призначені для переробки всередині підприємства чи передані стороннім організаціям

(тут і далі договірні ціни приймаються на момент здійснення операції — в поточному місяці);

- за повною ціною вхідної сировини чи матеріалу, якщо відходи реалізуються для використання як повноцінний (повномірний) матеріал;
- зворотні відходи оцінюються за зниженою ціною вхідних матеріалів (напівфабрикатів), якщо відходи можуть бути використані в основному (промисловому) виробництві, але з підвищенням витрат (зниженням виходу готової продукції), для потреб допоміжного виробництва, виготовлення предметів широкого вжитку (товарів культурнопобутового і господарського призначення) або реалізовані стороннім підприємствам і організаціям.

Прямі витрати на оплату праці включають суми основної і додаткової оплати, які нараховані згідно із прийнятою підприємством системою оплати праці і які відносяться на конкретний об'єкт обліку витрат. При нарахуванні оплати праці натурою продукція оцінюється в порядку, передбаченому законом.

До інших прямих витрат належать:

- платежі зі страхування майна підприємства та цивільної відповідальності власників транспортних засобів, а також окремих категорій працівників, зайнятих у виробництві відповідних видів продукції (виконанні робіт, наданні послуг), безпосередньо на роботах з підвищеною небезпекою для життя та здоров'я, передбачених законодавством;
- плата за оренду основних засобів, що може бути віднесена на конкретний об'єкт;
- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт необоротних активів, що використовуються в конкретному виробничому процесі, витрати на освітлення, опалення, водопостачання, електропостачання тощо;
- податки і збори (обов'язкові платежі), які згідно із законодавством відносять на витрати виробництва;
- інші витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу загальновиробничих витрат (в сільськогосподарських підприємствах вони не діляться на постійні і змінні) включаються:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці, відрахування на соціальні заходи й медичне страхування та витрати на оплату службових відряджень апарату управління та спеціалістів галузей (цехів), діляниць, підрозділів тощо);
- амортизація необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці, включаючи відрахування на соціальні заходи, працівників, зайнятих удосконаленням технологій організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; оплата послуг сторонніх організацій тощо);
- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання загальних приміщень виробничого призначення;
- витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці та інші витрати на здійснення технологічного контролю за виробничим процесом та якістю продукції, робіт, послуг тощо);
- витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища;
- інші витрати (втрати від браку, оплата простоїв тощо);
- плата за оренду землі і майна виробничого призначення;
- сума нарахованого фіксованого сільськогосподарського податку [24].

В кінці звітної періоду (року) цю суму розподіляють між об'єктами обліку витрат продукції рослинництва пропорційно до площі угідь, зайнятих відповідними культурами.

До складу загально виробничих витрат входять окремі види витрат, що стосуються всіх напрямів діяльності господарства, зокрема витрати на утримання основних засобів (включаючи орендну плату), які обслуговують виробничі процеси в різних напрямках діяльності господарства; витрати на утримання складів для зберігання виробничих запасів (крім складів для зберігання продукції та витрат на реалізацію); витрат на пожежну охорону; поточні витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією засобів природоохоронного призначення (очисних споруд, уловлювачів, фільтрів тощо); витрати на захоронення екологічно небезпечних відходів; оплата послуг сторонніх організацій щодо приймання, зберігання та знищення екологічно небезпечних відходів та очищення стічних вод; інші види поточних витрат на збереження природи; витрати, пов'язані з добуванням і використанням природної сировини, в частині відрахувань для покриття витрат на геологічну розвідку та пошуки корисних копалин; плата за воду, що забирається з водогосподарських систем у межах затверджених лімітів, а також платежі за використання інших природних ресурсів; за викиди і скиди забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище; розміщення відходів та інших видів шкідливого впливу в межах лімітів. Ці витрати обліковуються на окремому субрахунку рахунку 91 і розподіляються між основними галузями та об'єктами витрат пропорційно до суми прямих витрат (без витрат основних матеріалів: кормів, насіння, сировини).

Не відносяться на собівартість виробленої і реалізованої продукції і покриваються за рахунок інших джерел:

- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші витрати операційної діяльності;
- фінансові витрати;
- втрати від участі в капіталі;
- втрати від надзвичайних подій;
- витрати внаслідок вилучення капіталу власниками [13].

До адміністративних належать витрати на управління підприємством:

- загальні корпоративні витрати (організаційні, на проведення річних зборів, представницькі тощо);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління та іншого адміністративного персоналу;
- витрати на утримання основних засобів і необоротних активів адмін призначення (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона тощо);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- витрати на вирішення судових спорів;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;
- інші витрати адміністративного призначення.

Витрати на збут включають витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах;
- витрати на ремонт тари для зберігання продукції;
- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам і працівникам підрозділів, які забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (оперативна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги;

- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

До складу витрат на збут не належать витрати, які згідно з договором поставки виконуються постачальником за окрему плату (вартість тари, відпускна ціна доставки цінностей до споживача тощо).

Адміністративні витрати та витрати на збут в кінці року списують на результати діяльності підприємства.

До інших витрат операційної діяльності включаються:

- витрати на дослідження та розробки;
- собівартість реалізованої іноземної валюти;
- собівартість реалізованих виробничих запасів;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;
- втрати від операційної курсової різниці;
- втрати від знецінення запасів;
- нестачі та втрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пені та неустойки;
- витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;
- інші витрати операційної діяльності.

До фінансових витрат належать витрати на відсотки (за користування отриманими кредитами, за випущеними облігаціями, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикових коштів [15].

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Проаналізувавши вибрану тематику, можна зробити такі висновки:

1. Облікова політика - це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової

звітності, тобто це вибір самим підприємством певних і конкретних методик, форм і техніки ведення бухгалтерського обліку, виходячи з діючих нормативних актів і особливостей діяльності підприємства.

2. Метою облікової політики є забезпечення одержання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, необхідні для всіх користувачів фінансової звітності з метою прийняття відповідних рішень.

3. Існування різних видів обліку покликано максимально задовольнити інтереси різних груп користувачів облікової інформації, що в свою чергу визначає особливості облікової політики. Так, наприклад, державу як користувача облікової інформації найбільшою мірою цікавить податковий облік, для чого нею розроблене жорстке податкове законодавство, яке не допускає альтернатив і практично як така облікова політика в розрізі даного виду обліку відсутня. Різного роду контрагентів, інвесторів та власників в основному цікавить інформація фінансового обліку. В цьому плані облікова політика розробляється в рамках дотримання законодавчо встановлених принципів ведення бухгалтерського обліку (за основу береться П(С)БО), проте в межах певних альтернатив. Менеджерів, в основному цікавляться управлінським обліком. В даному випадку облікова політика може бути розроблена навіть на основі власних методів та принципів обліку, тобто тут спостерігається повна свобода вибору.

4. Облікова політика є складовою частиною фінансової звітності підприємства та повинна відображатися у примітках до фінансових звітів. Отже, саме вона дозволяє поєднати ведення бухгалтерських операцій та складання фінансової звітності.

5. На облікову політику впливають такі фактори: технічне забезпечення (комп'ютерна техніка, програмні продукти, засоби оргтехніки тощо); наявність ефективної системи інформаційного забезпечення підприємства (за всіма необхідними для підприємства напрямками); рівень кваліфікації управлінських та бухгалтерських кадрів; система матеріального заохочення та матеріальної

відповідальності за коло обов'язків, які виконують працівники. Облікову політику повинні знати: керівник (несе відповідальність за її формування), бухгалтер (бере участь у грамотному обґрунтуванні змісту облікової політики), аудитор (є об'єктом дослідження, з її вивчення розпочинається процес аудиторської перевірки), податковий інспектор.

6. При веденні бухгалтерського обліку необхідно забезпечити незмінність протягом поточного року прийнятої методології відображення окремих господарських операцій та оцінки майна.

7. У розпорядчому документі про облікову політику (зазвичай це наказ) підприємству агропромислового виробництва слід: визначити об'єкти обліку; викласти порядок застосування справедливої вартості при оцінці цих об'єктів або строк і методи нарахування амортизації; зазначити перелік та склад статей витрат.

8. Враховуючи вищезазначене, керівництво сільськогосподарських підприємств має усвідомлювати негативний вплив формалізму під час формування облікової політики та вести цілеспрямовану діяльність зі створення, постійного упорядкування й удосконалення системи обліку з метою забезпечення повною і достовірною інформацією зовнішніх і внутрішніх користувачів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Барановська Т.В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Т.В. Барановська. – Київ, 2005. – 21 с.
2. Безверхий К. В. Інформаційний комплекс облікової системи та звітність в Україні : монографія / К. В. Безверхий, Т. В. Бочуля. -К. : Центр учб. літ., 2014. -184 с.
3. Белова І.М., Семенишена Н.В. Гармонізація і стандартизація як об'єктивна необхідність кумулятивізму інституту бухгалтерського обліку [Текст] / Белова І.М., Семенишена Н.В. // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. – 2018. – № 3-4. – С. 7–15.
4. Белова І.М., Семенишена Н.В. Контент-аналіз дефініцій облікової політики інституційних одиниць та підходів до її формування [Текст] / Белова І.М., Семенишена Н.В. // Подільський вісник : сільське господарство, техніка. економіка. 2018. – Вип. 28. – С. 187–193.
5. Белова, І. М. Теоретичні основи облікової політики [Текст] / І. М. Белова // Науковий журнал Вісник Хмельницького національного університету. Серія : Економічні науки. –Хмельницький : ХНУ. –2015. – № 2. – Т. 1 (222). – С. 84-90.
6. Белова І.М. Тенденції гармонізації та стандартизації обліку до міжнародних стандартів обліку та звітності / І.М. Белова // Глобальні та національні проблеми економіки: електронне наукове видання. Миколаїв, 2015. –Вип. 3. – С. 821-826.
7. Белова І.М. Роль обліку як функції системи управління підприємством [Тези] /Збірник матеріалів ІХ міжнародної науково-практичної конференції присвяченої пам'яті професора Г.Г. Кірейцева: «Розвиток бухгалтерського обліку : теорія, професія, між предметні зв'язки», м. Київ, 26 лютого 2015 року. –Київ, 2015. – С. 392-395.

8. Білуха М.Т. Курс аудиту: підруч. / М.Т. Білуха. – Київ: Вища школа – Знання, 1998. – 574 с.
9. Бойко Ольга Значення та особливості формування облікової політики на підприємстві [Текст] / Ольга Бойко, Ірина Белова // Цифрова економіка: тренди та перспективи: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції [м. Тернопіль, 25 жовтня 2018 р.] / редкол. : П. Р. Пуцентейло, Б. О. Язлюк, Р. Ф. Бруханський [та ін.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2018. - С. 245-249.
10. Бондур Т.О. Роль облікової політики підприємства в організації обліку виробництва продукції рослинництва // Економіка АПК. – 2008. – № 10. – С. 81.85.
11. Бруханський, Р. Ф. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності аграрних підприємств [Текст] : монографія / Р. Ф. Бруханський, М. К. Пархомець, П. Р. Пуцентейло [та ін.]. – Тернопіль : Крок, 2015. – 300 с.
12. Бруханський, Р. Ф. Необхідність побудови системи стратегічного обліку на сільськогосподарських підприємствах : основні причини [Текст] / Р. Ф. Бруханський // Менеджмент суб'єктів господарювання : проблеми та перспективи розвитку : зб. матеріалів II Міжнар. наук.-практ конф. [м. Житомир, 22-24 трав. 2014 р.].- Житомир : ЖДТУ, 2014. С. 213-215.
13. Бруханський, Р. Ф. Концептуальні аспекти побудови стратегічного обліку на сільськогосподарських підприємствах [Текст] / Р. Ф. Бруханський // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Сер. Економіка. – 2014. – Вип. 3(67). – С. 36-47.
14. Бруханський, Р. Ф. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності аграрних підприємств [Текст] : монографія / Р. Ф. Бруханський, М. К. Пархомець, П. Р. Пуцентейло [та ін.]. – Тернопіль : Крок, 2015. – 300 с.
15. Дідоренко Т. Організація - предмет методології бухгалтерського обліку [Текст] / Тетяна Дідоренко // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. праць. - 2014. - Вип. 3. - С. 19-22.

16. Дубініна М.В., Боєва О.В. Формування облікової політики сільськогосподарських підприємств. Облік і фінанси, №4 (66), 2014-с. 17-23
17. Жук В.М. Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки. Монографія / В.М. Жук. – К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2012. – 454 с.
18. Жук В.М. Розвиток моделювання в бухгалтерському обліку / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2010. - № 3. – С.26-32.
19. Завитій, Ольга. Аудиторський ризик і оцінювання системи внутрішнього контролю і аудиту [Текст] / Ольга Завитій // Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20 жовт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Вектор, 2016. - С. 121-122.
20. Завитій, О. П. Практичні аспекти розробки бюджетів на підприємствах [Текст] / О. П. Завитій // Економічні, правові, інформаційні та гуманітарні проблеми розвитку України в умовах проведення системних реформ : зб. тез доп. за матеріалами наук. конф. проф.-викл. складу [м. Тернопіль, 11 квіт. 2012 р.]. - Тернопіль : ТНЕУ, 2012. - Секц. № 4 : Методологічні проблеми та шляхи удосконалення систем обліку, аналізу, ревізії та аудиту в Україні. - С. 68-72.
21. Завитій, Ольга Цифрова економіка – економіка віртуального світу [Текст] / Ольга Завитій // Цифрова економіка: тренди та перспективи: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції [м. Тернопіль, 25 жовтня 2018 р.] / редкол. : П. Р. Пуцентейло, Б. О. Язлюк, Р. Ф. Бруханський [та ін.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2018. - С. 76-77.
22. Кім Ю. Г. Бухгалтерський та податковий облік: первинні документи та порядок їх заповнення : навч. посібник для внз / Ю. Г. Кім ; М-во освіти і науки України. -К. : Центр учб. літ., 2014. -600 с. -Бібліогр.: с. 584-591.
23. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: Монографія / В.А. Кулик. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. – с. 373.

24. Ловінська Л.Г. Про національну облікову політику в Україні / Л.Г. Ловінська // Економіка України: політико-економічний журнал. – 2006. – № 4. – С. 22-29.
25. Лукава І.М. Рівень обліково-аналітичного забезпечення управління сільськогосподарським виробництвом /І.М. Лукава// Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – Черкаси: ЧДТУ, 2011. –Вип. 27, частина2. – С.121–125.
26. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: Наказ Міністерства аграрної політики України № 1315 від 29.12.06 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=66856&cat_id=34932.
27. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики України № 132 від 18.05.01 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN2842.html.
28. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства аграрної політики України № 635 від 27.07.13 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876.
29. Методичні рекомендації щодо складанні розпорядчого документу про облікову політику підприємства: Наказ Міністерства аграрної політики України № 921 від 17.12.07 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://ua-info.biz/legal/base/w/ua-ememvt.htm>.
30. Міщенко С.М. Облікова політика в системі управління банком: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / С.М. Міщенко – Київ, 2004. – 21 с.
31. Облікова політика підприємства : навч. посібник для вчз / Ю. А. Верига [та ін.] ; М-во освіти і науки України, Полтав. ун-т економіки і торгівлі. -К. : Центр учб. літ., 2015. -312 с.

32. Облікова політика підприємства: Навчальний посібник / За ред. Лузана Ю.Я., Гаврилюка В.М. – 2-е вид., доп. і перероб. - К.: ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2009. - 328 с.
33. Облікова політика: починаємо новий рік [Електронний ресурс] / О. Водоп'янова // Дебет– Кредит – 2010. – № 5. – Режим доступу до журн.: <http://dtk.com.ua/show/1cid04362.html>.
34. Облік сільськогосподарської діяльності: Навч. Посібник / За ред. Жука В.М. – К.: Видавництво ТОВ «ЮрАгро-Веста», 2007. – 368 с.
35. Палюх Микола. Організаційні аспекти обліку на підприємствах агропромислового виробництва [Текст] / Микола Палюх // Теоретичні та прикладні аспекти розвитку аграрного бізнесу України : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 28 жовт. 2015 р.] / редкол.: Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.] ; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Економічна думка, 2015. - С. 186-189.
36. Палюх, Микола. Роль бухгалтерського обліку в системі управління підприємством [Текст] / Микола Палюх // Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку : зб. наук. праць всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 30 берез. 2017 р.] / редкол. : Р. Ф. Бруханський, І. М. Белова, А. Гасьор [та ін.]. - Тернопіль : Крок, 2017. - С. 42-44.
37. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та інструкція про його застосування: практич. посібник / [упоряд. Безверхий К. В.]. -К. : Центр учб. літ., 2015. -150 с.
38. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку / [відп. за вип. О. В. Діордійчук]. -К. : Алерта, 2015. -304 с.
39. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.2000 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.

40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств»: Наказ Міністерства фінансів України № 163 від 07.07.99 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>.
41. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Наказ Міністерства фінансів України № 790 від 18.11.2005 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>. 12. Фабіянська В.Ю. Облікова політика сільськогосподарських підприємств // Економіка АПК. – 2006. – № 12. – С. 105-110.
42. Правдюк Н.Л. Формування облікової політики в управлінні сільськогосподарськими підприємствами // Економіка АПК. – 2005. – № 8. – С. 79-85.
43. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996–XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
44. Пуцентейло Петро. Теоретичні і прикладні аспекти розвитку аграрного бізнесу України [Текст] / Петро Пуцентейло // Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20 жовт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Вектор, 2016. - С. 191-193.
45. Сава, А. Особливості організації обліку в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах [Текст] / Андрій Сава, Микола Палюх // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. праць. - 2014. - Вип. 2. - С. 97-100.
46. Скирпан, О. П. Фінансовий облік : навч. посіб. /О. П. Скирпан, М. С. Палюх. – Тернопіль : Економічна думка, 2008. – 421 с.
47. Спільник, Ірина Цифровий формат фінансової звітності: сутність, переваги, перспективи [Текст] / Ірина Спільник, Микола Палюх // Цифрова економіка: тренди та перспективи: матеріали Міжнародної науково-практичної

конференції [м. Тернопіль, 25 жовтня 2018 р.] / редкол. : П. Р. Пуцентейло, Б. О. Язлюк, Р. Ф. Бруханський [та ін.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2018. - С. 114-116.

Додаток А

Товариство з обмеженою відповідальністю «Нива»

НАКАЗ

22.12.2014 р. м. Харків № 313

Про облікову політику підприємства на 2015 рік

На виконання вимог Закону України від 16 липня 1999 року № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в цілях складання достовірної фінансової звітності

НАКАЗУЮ:

1. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

1.1. Застосовувати при відображенні в бухгалтерському обліку господарських операцій і подій норми відповідних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, затверджених Міністерством фінансів України.

1.2. За відсутності необхідних норм П(С)БО застосовувати аналогічні норми системи міжнародних стандартів фінансової звітності МСБО-МСФЗ (IAS-IFRS) на підставі того, що національні П(С)БО не можуть суперечити МСБО-МСФЗ (IAS-IFRS).

1.3. При веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності застосовувати ті професійні думки і положення систем обліку, що дозволяють однозначно тлумачити інформацію фінансової звітності.

1.4. Установити межу істотності:

- окремих об'єктів обліку, що належать до активів, зобов'язань і власного капіталу підприємства, - 3 % вартості всіх активів, усіх зобов'язань і власного капіталу відповідно;
- окремих видів доходів і витрат - 0,2 % суми доходів/витрат підприємства;

- у цілях проведення переоцінки або зменшення корисності об'єктів необоротних активів застосовувати відхилення залишкової вартості від їх справедливої вартості в розмірі 8 % справедливої вартості об'єкта;
- визначення подібних активів - різниця між справедливою вартістю об'єктів обміну не повинна перевищувати 10 %;
- статей фінансової звітності:
 - Балансу (Звіту про фінансовий стан) - 5 % суми підсумку балансу;
 - Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) - 20 % фінансового результату від операційної діяльності;
 - Звіту про рух грошових коштів - 5% сум чистого руху грошових коштів від операційної діяльності;
 - Звіту про власний капітал - 5 % розміру власного капіталу підприємства.

1.5. Установити тривалість операційного циклу:

- виробництва продукції «А» - п'ять місяців;
- виробництва продукції «Б» - три місяці;
- виробництва іншої продукції та надання послуг промислового характеру - два місяці.

1.6. Відображати відстрочені податкові активи і відстрочені податкові зобов'язання в річній фінансовій звітності.

1.7. Затвердити перелік пов'язаних сторін, що додається (додаток 1 до цього наказу).

1.8. Проводити інвентаризацію:

- каси - не рідше одного разу на місяць у період з 25 по 30/31 число кожного місяця;
- активів і зобов'язань - двічі на рік: перед складанням річної фінансової звітності в період з 20 листопада по 30 грудня і в період з 20 травня по 30 червня.

Точні строки та об'єкти проведення інвентаризації, а також склад інвентаризаційної комісії визначати окремим письмовим наказом (розпорядженням) керівника підприємства.

1.9. Скласти Звіт про рух грошових коштів за прямим методом.

2. ПРИНЦИПИ, ОЦІНКИ ТА МЕТОДИ ОБЛІКУ АКТИВІВ, ЗОБОВ'ЯЗАНЬ, КАПІТАЛУ, ДОХОДІВ І ВИТРАТ

2.1. Основні засоби та нематеріальні активи

2.1.1. Для визнання основних засобів та інших необоротних матеріальних активів (далі - основні засоби) і нематеріальних активів такими, визначення строку корисного використання об'єктів і вибору методу нарахування амортизації створити постійно діючу експертну технічну комісію у складі:

- голова комісії: технічний директор;
- члени комісії:
- головний енергетик;
- головний механік;
- головний зварювальник;
- начальник транспортного цеху;
- начальник відділу експлуатації будівель, споруд і комунікацій.

2.1.2. Вважати матеріальні активи зі строком корисного використання (експлуатації) більше одного року, вартістю менше 2500 грн. (без урахування ПДВ) малоцінними необоротними матеріальними активами.

2.1.3. Застосовувати при нарахуванні амортизації основних засобів і нематеріальних активів методи амортизації, ліквідаційну вартість і строк корисного використання, установлені та затверджені протоколом засідання постійно діючої експертної технічної комісії, і погоджені з фінансовим директором, установивши при цьому такі методи нарахування амортизації для:

- будівель і споруд - прямолінійний метод;
- виробничого обладнання - виробничий метод;
- усіх інших об'єктів основних засобів - метод зменшення залишкової вартості;
- малоцінних необоротних матеріальних активів - у розмірі 100 % їх вартості в першому місяці використання таких об'єктів;
- усіх інших необоротних матеріальних активів - прямолінійний метод;

– нематеріальних активів - прямолінійний метод.

2.1.4. Проводити переоцінку об'єктів основних засобів, залишкова вартість яких відрізняється від їх справедливої вартості на дату балансу більш ніж на 8 %.

2.1.5. Переоцінку об'єктів нематеріальних активів не здійснювати зважаючи на відсутність активного ринку за ними.

2.1.6. Перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх знижень ціни залишкової вартості переоціненого об'єкта основних засобів/нематеріальних активів уключати до складу нерозподіленого прибутку при вибутті такого об'єкта.

2.1.7. Витрати, пов'язані з поліпшенням об'єкта основних засобів, уключати до первісної вартості об'єкта в сумі, що перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року.

2.2. Запаси

2.2.1. Одиницею бухгалтерського обліку запасів визначити кожне їх найменування.

2.2.2. Облік транспортно-заготівельних витрат вести загалом на окремому субрахунку.

2.2.3. Розподіляти транспортно-заготівельні витрати за середнім відсотком.

2.2.4. Застосовувати такі методи оцінки запасів при відпуску їх у виробництво, продажу чи іншому вибутті:

- середньозваженої собівартості - при відпуску виробничих запасів у виробництво (з виробництва) і реалізації готової продукції;
- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів - при продажу великогабаритних товарів, що мають номер заводу-виробника.

2.3. Дебіторська заборгованість

2.3.1. Величину резерву сумнівних боргів обчислювати методом застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості.

2.4. Зобов'язання

2.4.1. Створювати забезпечення на оплату відпусток працівникам підприємства і на виконання гарантійних зобов'язань. Забезпечення інших витрат і платежів не створювати.

2.5. Доходи

2.5.1. Оцінку ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) здійснювати шляхом вивчення виконаної роботи. У бухгалтерському обліку доходи відображати у звітному періоді підписання акта наданих послуг (виконаних робіт).

2.6. Витрати

2.6.1. Установити перелік, що додається, і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) (додаток 2 до цього наказу).

2.6.2. Затвердити перелік, що додається, і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат (додаток 3 до цього наказу).

2.6.3. Прийняти як базу розподілу змінних і постійних розподілених загальновиробничих витрат прямі витрати, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

2.6.4. Вести бухгалтерський облік витрат з використанням рахунків класу 8 «Витрати за елементами» і класу 9 «Витрати діяльності».

3. КОНТРОЛЬ ЗА ВИКОНАННЯМ ЦЬОГО НАКАЗУ ПОКЛАСТИ НА ФІНАНСОВОГО ДИРЕКТОРА ТА ГОЛОВНОГО БУХГАЛТЕРА ВІДПОВІДНО.

Директор

П. О. Калінін

З наказом ознайомлені:

Фінансовий директор

Д. Д. Хворовський

Головний бухгалтер

В. А. Жук

22.12.2014 р.

Додаток 1

до наказу від 22.12.2014 р. № 313

Перелік пов'язаних сторін

ТОВ «НИВА»

№ з/п	НАЙМЕНУВАННЯ/П.І. Б. ПОВ'ЯЗАНОЇ СТОРОНИ	КОД ЄДРПОУ / НОМЕР ОБЛІКОВОЇ КАРТКИ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ (ПН)	СТАТУС ПОВ'ЯЗАНОЇ ОСОБИ
	ДП «Астапор»	11223344	Дочірнє підприємство
	Калінін Петро Олександрович	1234567890	Директор, засновник
	Петровська Аліна Костянтинівна	0987654321	Засновник
	Хворовський Дмитро Дмитрович	1213141516	Фінансовий директор

Додаток 2

до наказу від 22.12.2014 р. № 313

**Перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості
продукції
(робіт, послуг)**

I. ПЕРЕЛІК І СКЛАД СТАТЕЙ КАЛЬКУЛЯЦІЇ ВИРОБНИЧОЇ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ (РОБІТ, ПОСЛУГ) ДЛЯ ЦЕХІВ ОСНОВНОГО ВИРОБНИЦТВА

1. Сировина та матеріали:

- сировина та матеріали, що входять до складу продукції, яка виробляється, утворюючи її основу, або які є необхідним компонентом для виготовлення продукції (робіт, послуг);
- допоміжні матеріали, що використовуються у процесі виробництва продукції (робіт, послуг);
- МШП, що використовуються у процесі виробництва.

2. Куповані комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи та послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій:

- куповані комплектуючі вироби і напівфабрикати, що підлягають монтажу або додатковій обробці на підприємстві;
- роботи і послуги виробничого характеру, що виконуються сторонніми підприємствами або структурними підрозділами підприємства, що не належать до основного виду діяльності (здійснення окремих операцій з виготовлення продукції, обробка споживаних сировини і матеріалів, часткова обробка напівфабрикатів і виробів, інші послуги за умови, що вони відносяться безпосередньо на собівартість конкретних видів продукції).

3. Паливо та енергія на технологічні цілі: витрати на всі види палива та енергії (як отримані від сторонніх підприємств і організацій, так і вироблені самим підприємством), що використовуються безпосередньо у процесі виробництва продукції і включаються безпосередньо до собівартості окремих видів продукції на підставі показань контрольно-вимірювальних приладів.

4. Поворотні відходи (віднімаються): вартість залишків сировини, матеріалів, інших цінностей, які утворилися у процесі виробництва і частково або повністю втратили свої первинні споживчі властивості, у зв'язку з чим не можуть використовуватися за первісним призначенням

або використовуються, але з підвищеними витратами. Зокрема, обрубвання, обрізання, стружка.

5. Основна заробітна плата виробничих робітників: витрати на виплату основної заробітної плати, розрахованої відповідно до прийнятих підприємством систем оплати праці, у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників, зайнятих виробництвом певної продукції.

6. Додаткова заробітна плата виробничих робітників: витрати на виплату виробничому персоналу підприємства додаткової заробітної плати, нарахованої за роботу понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідництво і за особливі умови праці (доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій, передбачені колективним договором).

7. Відрахування на соціальні заходи: відрахування ЄСВ на суму оплати праці працівників, зайнятих виробництвом продукції (робіт, послуг).

8. Загальновиробничі витрати - перелік і склад загальновиробничих витрат наведено в додатку 3 до цього наказу.

9. Втрати внаслідок технічно неминучого браку:

- вартість остаточно забракованої продукції (виробів, напівфабрикатів) з технологічних причин;
- витрати на виправлення технічно неминучого браку.

II. ПЕРЕЛІК І СКЛАД СТАТЕЙ КАЛЬКУЛЯЦІЇ ВИРОБНИЧОЇ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ (РОБІТ, ПОСЛУГ) ДЛЯ ЦЕХІВ ДОПОМІЖНИХ ВИРОБНИЦТВ:

1. Сировина та матеріали (за вирахуванням поворотних відходів).
2. Куповані напівфабрикати, комплектуючі вироби.
3. Паливо та енергія на технологічні цілі.
4. Основна заробітна плата робітників.
5. Додаткова заробітна плата робітників.
6. Відрахування на соціальні заходи.

7. Загальновиробничі витрати.
8. Втрати внаслідок технічно неминучого браку.

Додаток 3

до наказу від 22.12.2014 р. № 313

Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат

I. ПЕРЕЛІК І СКЛАД ПОСТІЙНИХ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ

1. Витрати на управління виробництвом:

- а) оплата праці апарату управління цехами, ділянками, включаючи премії, матеріальну допомогу;
- б) відрахування на соціальні заходи та медичне страхування апарату управління цехами, ділянками;
- в) витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, ділянок;
- г) інші витрати:
 - вартість поштово-телеграфних послуг;
 - вартість послуг зв'язку;
 - вартість канцелярського приладдя;
 - вартість послуг з участі в семінарах;
 - витрати на придбання періодичних видань і спеціальної літератури виробничої тематики тощо.

2. Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення.

3. Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення.

4. Витрати, пов'язані з утриманням пожежної та сторожової охорони:

- а) оплата праці та відрахування на соціальні заходи і медичне страхування робітників, зайнятих охороною виробничих приміщень;
- б) послуги сторонніх організацій з охорони.

5. Витрати на ремонт основних засобів загальнопромислового призначення:

а) витрати на ремонт будівель і споруд:

- вартість витрачених будівельних матеріалів і запасних частин;
- оплата праці та відрахування на соціальні заходи і медичне страхування робітників, які виконують ремонтні роботи;
- вартість послуг ремонтних цехів;

б) витрати на ремонт виробничого обладнання, інструментів і транспортних засобів:

- вартість запасних частин та інших матеріалів, витрачених при ремонті виробничого обладнання, транспортних засобів та інструментів;
- оплата праці та відрахування на соціальні заходи і медичне страхування робітників, які виконують ремонтні роботи (слюсарів, верстатників тощо);
- вартість послуг ремонтних цехів та інших допоміжних виробництв з ремонту обладнання, транспортних засобів, інструментів.

6. Витрати на охорону праці та техніку безпеки:

а) поточні витрати на встановлення та утримання обгороджувальних машин і їх рухомих частин, люків, отворів, вентиляційних пристроїв;

б) витрати на встановлення сигналізації, необхідної в цілях безпеки для швидкої зупинки механізмів;

в) витрати на встановлення та утримання дезінфекційних камер, умивальників, душів і пралень на виробництві, а також на утримання роздягалень, шафок для спецодягу, сушарок та іншого подібного обладнання;

г) вартість матеріалів, використаних на встановлення та утримання засобів охорони праці;

д) вартість спецодягу, спецвзуття, окулярів та інших захисних пристосувань, що видаються найманим працівникам, необхідних їм для виконання професійних обов'язків та інших засобів індивідуального захисту, мила та інших миючих засобів, знезаражуючих засобів, молока

і лікувально-профілактичного харчування згідно з переліком і нормами, установленими чинними нормативно-правовими актами, або на відшкодування витрат працівникам за придбання ними спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту у випадках невідачі їх адміністрацією;

е) вартість послуг сторонніх організацій, пов'язаних з проведенням попереднього (при прийнятті на роботу) і періодичних (протягом трудової діяльності) медичних оглядів робітників, зайнятих на важких роботах, роботах зі шкідливими або небезпечними умовами праці, або де необхідно проводити професійний відбір (обов'язковий первинний і періодичний профілактичний наркологічний огляди), а також щорічний обов'язковий медичний огляд осіб віком до 21 року;

ж) інші витрати на цілі, пов'язані з охороною праці (витрати на влаштування освітлення, що відповідає санітарним нормам і правилам (у тому числі місцевого освітлення робочих місць).

7. Витрати на охорону природного довкілля:

а) витрати на утримання та експлуатацію очисних споруд;

б) витрати зі зберігання, переробки та охорони екологічно небезпечних відходів;

в) витрати з очищення стічних вод.

8. Витрати на страхування та операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення.

II. ПЕРЕЛІК І СКЛАД ЗМІННИХ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ

1. Витрати на утримання та експлуатацію необоротних активів загальновиробничого призначення:

а) вартість змащувальних, обтиральних матеріалів та інших допоміжних матеріалів, необхідних для догляду за обладнанням і підтримки його у працездатному стані;

б) оплата праці допоміжних робітників, які обслуговують обладнання, — наладників, мастильників, електромонтерів, слюсарів, ремонтних та інших допоміжних робітників;

в) відрахування на соціальні заходи і медичне страхування вищеперелічених робітників;

г) вартість спожитого палива, електроенергії, води, пари та інших видів енергії на приведення в рух верстатів, насосів, пресів та інших виробничих механізмів загальновиробничого призначення;

д) вартість послуг допоміжних виробництв і послуг сторонніх організацій, пов'язаних з утриманням та експлуатацією обладнання;

е) вартість витраченого інструменту та пристосувань.

2. Витрати на обслуговування виробничого процесу:

- оплата праці та відрахування на соціальні заходи загальновиробничого персоналу, зайнятого обслуговуванням виробничого процесу;
- витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг.

3. Витрати на вдосконалення технології та організації виробництва:

- оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології та організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі;
- витрати матеріалів, придбаних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій).