

**Сирцева С. В.**, кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування, Миколаївський національний аграрний університет, м. Миколаїв, Україна

**ORCID:** 0000-0003-4824-3741

**e-mail:** sirceva@mnau.edu.ua

**Ізвощик Т. М.**, здобувач вищої освіти обліково-фінансового факультету, Миколаївський національний аграрний університет, м. Миколаїв, Україна

**e-mail:** tatyana.teslenko3@gmail.com

### **Фактори, що впливають на формування облікової політики сільськогосподарських підприємств**

**Анотація.** У статті розглянуто сутність, зміст облікової політики підприємства. Визначено основні фактори, що впливають на формування облікової політики сільськогосподарських підприємств, а також запропоновано структурований їх перелік і групування. Обґрунтовано, що виділені внутрішні та зовнішні фактори є єдиною цілісною системою, яка забезпечує прийняття ефективних рішень щодо формування облікової політики підприємства. Встановлено, що формування облікової політики сільськогосподарських підприємств відповідно до міжнародних облікових принципів вимагає наявності певних передумов, серед яких визначення факторів, що впливають на вибір і обґрунтування облікової політики відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності. Розроблено власні пропозиції щодо побудови раціональної та ефективної системи формування облікового процесу в умовах переходу на міжнародні принципи бухгалтерського обліку.

**Ключові слова:** облікова політика; сільськогосподарське підприємство; облік; внутрішні фактори; зовнішні фактори.

**Syrtseva S.**, PhD (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department Accounting and taxation, Mykolayiv National Agrarian University, Mykolayiv, Ukraine

**Izvoshchik T.**, applicant for higher education of Accounting and Finance faculty, Mykolayiv National Agrarian University, Mykolayiv, Ukraine

### **Factors Influencing the Formation of Accounting Policies of Agricultural Enterprises**

**Introduction.** At the domestic enterprises, in particular in the agrarian sector, in the conditions of development of modern economy questions of formation of accounting policy sharply arise. Accounting policy affects the final performance of the organization and the industry as a whole, allows you to generate reliable accounting information.

**Purpose.** The purpose of the article is to determine the factors influencing the formation of accounting policies of agricultural enterprises and the development of their own proposals for the construction of accounting policies in accordance with international accounting principles.

**Results.** The article considers the essence, content of the accounting policy of the enterprise. The main factors influencing the formation of accounting policies of agricultural enterprises are identified, as well as a structured list and grouping is proposed. It is substantiated that the selected internal and external factors are the only holistic system that ensures effective decision-making on the formation of accounting policies of the enterprise. It is established that the formation of accounting policies of agricultural enterprises in accordance with international accounting principles requires certain prerequisites, including the identification of factors influencing the choice and justification of accounting policies in accordance with international financial reporting standards. We have developed our own proposals for building a rational and effective system of formation of the accounting process in the transition to international accounting principles.

**Conclusions.** Therefore, in the process of forming the accounting policy of agricultural enterprises it is necessary to take into account a group of internal and external factors that in one way or another affect its formation in the enterprise management system.

In the absence of a single algorithm for the process of developing a comprehensive accounting policy for accounting, financial and management accounting and for tax purposes, taking into account IFRS, it is necessary to develop methodological approaches to the formation of a comprehensive accounting policy that allows to systematize and logically structure this process. and tax minimization and a number of other costs.

**Keywords:** accounting policy; agricultural enterprise; accounting; internal factors; external factors.

**JEL Classification:** M21, M41.

**Постановка проблеми.** На вітчизняних підприємствах, зокрема в аграрному секторі, в умовах розвитку сучасної економіки гостро постають питання формування облікової політики. Облікова політика сільськогосподарського підприємства, в якій враховані галузеві особливості виробництва в цілому, а також регіональна специфіка та властивості, що притаманні галузі, дозволяє представляти фінансово-

економічний стан господарства в найбільш вигідному для нього світлі.

Сьогодні досить поширеною є ситуація, коли сільськогосподарські підприємства не достатньо уваги приділяють обліковій політиці. Використання даного інструменту повною мірою дає можливість конкретному підприємству покращити власну економічну привабливість і активізувати потік капіталовкладень в розвиток виробництва або розширення агробізнесу, сприяє ефективному використанню економічних ресурсів організації.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Різним аспектам організації облікової політики підприємств присвячено праці багатьох вчених. Зокрема, С. Зеленко, Т. Невелич [1] розкривають наукові підходи до процесу формування облікової політики аграрними підприємствами, порівнюючи відмінності у нормативно-правовому забезпеченні, де визначено сутність і призначення облікової політики суб'єктів господарювання.

Крючковська Т. [2], опрацьовуючи питання формування облікової політики сільськогосподарських підприємств, звертає увагу на фактори, які впливають на її вибір і обґрунтування. У цьому аспекті Л. Васільєва [3] вказує на той факт, що наслідки прийняття облікової політики досить важливі на внутрішнього рівні підприємства і є об'єктом пильного контролю з боку зацікавлених органів та осіб. Облікова політика надає можливість законного способу коригування фінансового результату і оподаткованого прибутку.

Чебан Ю., Лугова О. та Боева О. [4] описують сучасне нормативне регулювання формування облікової політики суб'єкта господарювання та механізми їх впровадження, його рівні та методологічне забезпечення. Дослідники вказують на потребу вдосконалення законодавчої бази в умовах ринкової економіки.

Натомість Н. Кухар, С. Приймак [5] більше уваги приділяють основним проблемам, які стосуються формування облікової політики та пропонують виділити окремий розділ з ведення управлінського обліку. Лепетан І., Грішина І. [6] також вважають, що облікова політика є одним з інструментів оптимізації управлінського обліку на підприємстві та підвищує ефективність керування, оскільки входить в склад основних документів, якими встановлюються правила ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

Пантелеєв В. [7] звертає увагу на запровадження інноваційних прийомів бухгалтерського обліку задля формування, зміни та застосування облікової політики підприємства, що визначені міжнародними та національними стандартами. Автор обґрунтовує доцільність розширення переліку альтернатив облікової політики підприємства, дозволених міжнародними стандартами.

Відтак, можна стверджувати, що існує об'єктивна необхідність дослідження факторів впливу на облікову політику та порядок її формування у сільськогосподарських підприємствах.

**Формулювання цілей дослідження.** Мета статі – визначення факторів, що впливають на формування облікової політики сільськогосподарських підприємств та розробка власних пропозицій щодо побудови облікової політики відповідно до міжнародних облікових принципів.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Згідно п.5 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV підприємство самостійно визначає відповідно до установчих документів облікову політику [8].

Облікова політика – це опис принципів оцінки статей звітності та методів обліку окремих статей звітності. Облікова політика підприємства розробляється на основі діючих законів, бухгалтерських стандартів (положень), методичних рекомендацій, інших нормативних актів, а також прийнятих керівництвом підприємства рішень про застосування законодавчих норм, якщо право вибору надається підприємству.

Одна з головних якісних характеристик облікової політики – її послідовність. Це значить, що обрана підприємством облікова політика повинна застосовуватися без змін постійно. Зміни в обліковій політиці допускаються лише у випадках, передбачених національними стандартами бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності. При цьому будь-яка зміна повинна бути обґрунтованою і розкриватися у фінансовій звітності. Тому до розробки облікової політики сільськогосподарського підприємства слід підійти ґрунтовно, щоб потім її постійно не змінювати.

Основними завданнями облікової політики сільськогосподарського підприємства є розроблення відповідних інструкцій, положень і методів, що дозволять упорядкувати, уніфікувати (наскільки це можливо), регламентувати основні ділянки обліку, створити єдину схему документообігу, систему оцінки активів підприємства, сформувати звітність, що найповніше відображає майновий стан господарства. Окреслені завдання вирішуються шляхом застосування різних способів ведення бухгалтерського обліку, до яких відносяться: способи групування та оцінки фактів господарської діяльності, погашення вартості активів, організації документообігу, інвентаризації, застосування рахунків бухгалтерського обліку, системи реєстрів бухгалтерського обліку, обробки інформації [9].

Нормами п. 5 розд. III НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [10] передбачено, що встановлення та зміна облікової політики здійснюється підприємством за узгодженням із власником або вповноваженим органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів.

Жодним нормативним актом прямо не встановлено, що треба оформляти будь-який документ, але вимоги наведеного вище пункту НП(С)БО щодо узгодження облікової політики говорять про те, що такий документ потрібен. Таким документом може бути будь-який розпорядчий документ. Як правило, це наказ, яким затверджується й уводиться в дію облікова політика. Водночас це може бути й будь-який інший документ розпорядчого характеру, оформлення якого прийняте на підприємстві.

Формуючи облікову політику, необхідно враховувати численну кількість факторів, обумовлених особливостями та специфікою

господарської діяльності сільськогосподарських підприємств. Тому на вибір і обґрунтування облікової політики підприємства впливає низка факторів: зовнішніх і внутрішніх.

Зовнішні та внутрішні фактори, що впливають на формування та методикку облікової політики, можна згрупувати за різними класифікаційними ознаками, у залежності від потреб користувачів інформації (табл. 1). Усі вони є єдиною цілісною системою і лише у такому контексті стає можливим прийняття ефективних рішень щодо формування облікової політики сільськогосподарського підприємства.

Таблиця 1 **Фактори, що впливають на облікову політику сільськогосподарських підприємств**

Фактори	Характеристика
<b>Внутрішні фактори</b>	
Організаційні	– організаційно-правові форми господарюючих суб'єктів у сільському господарстві; – масштаби діяльності сільськогосподарських підприємств (обсяг виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції, чисельність працюючих, вартість майна тощо); – організаційна структура управління, наявність структурних підрозділів та їх економічні взаємозв'язки;
Технологічні	– удосконалення технологічних процесів у рослинництві та тваринництві; – рівень технічного забезпечення підприємства; – рівень автоматизації виробничих і управлінських процесів на підприємстві; – забезпеченість новими науковими розробками та програмами;
Кадрові	– рівень кваліфікації управлінського персоналу і працівників бухгалтерської служби; – структура бухгалтерської служби і розподіл обов'язків між її працівниками; – ефективна система внутрішнього контролю;
Фінансові	– ступінь свободи дій (самостійні дії в питаннях ціноутворення, вибору партнерів); – системи і форми розрахунків з покупцями й постачальниками; – фінансова стратегія сільськогосподарського підприємства;
<b>Зовнішні фактори</b>	
Природно-кліматичні	– земля виступає головним предметом і засобом праці; – об'єктом діяльності є живі організми: рослини і тварини; – територіальне розміщення сільськогосподарського виробництва; – кліматичні умови;
Нормативно-правові	– законодавчі акти і нормативні документи з питань бухгалтерського обліку та оподаткування і перспективи їх удосконалення;
Економічні	– циклічність економічних процесів; – система оподаткування; – вплив інфляційних процесів; – інфраструктура ринку; – поява нових об'єктів соціального, екологічного та інших видів обліку;

*Джерело: сформовано авторами*

Наведений перелік і класифікація факторів, що впливають на формування облікової політики сільськогосподарських підприємств, не є вичерпними, але цілком дозволяє зрозуміти їх системність. Якісний аналіз усіх розглянутих факторів, які безпосередньо впливають на вибір і обґрунтування облікової політики сільськогосподарського підприємства, створює можливості правильного підходу до її розробки.

Облікова політика передбачає цілісність системи бухгалтерського обліку на підприємстві і охоплює всі її складові: методичну, технічні і організаційну.

На кожній ділянці обліку можуть застосовуватися ті чи інші правила і способи, які передбачені

методологією сучасного обліку та нормативними актами. Для кожного з таких ділянок потрібно обрати один із запропонованих способів, і цей вибір має надзвичайно важливе значення в системі обліку сільськогосподарського підприємства.

Облікова політика підприємства базується на модифікованому змісті таких розділів: робочий план рахунків бухгалтерського обліку; форми первинних облікових документів для оформлення господарських операцій, по яким не передбачені типові форми і документи для внутрішньої бухгалтерської звітності; графік документообігу; технологія обробки облікової

інформації; рішення по інвентаризації активів і зобов'язань.

Робочий план рахунків рослинницьких, тваринницьких та інших господарств передбачає допоміжні рахунки для розмежування витрат по тим виробничим циклам, які не збігаються з календарним роком (наприклад, витрат минулих років під урожай поточного року, витрат поточного року під урожай майбутніх років).

Технологічна специфіка використання сільськогосподарських угідь та існуючі принципи оподаткування призводять до того, що облікова практика рослинницьких ферм вимагає уточнювати зміст субрахунків робочого плану. Аналітичний облік здійснюється в розрізі вирощуваних культур і витрат на їх виробництво.

Існують особливості у відображенні витрат на обробку площ, на яких повністю загинув урожай (враховуючи практику списання витрат в розрізі статей на пересіяту культуру і повторювані витрати). Деякі суб'єкти вводять в робочий план синтетичні рахунки для деталізації таких витрат. Для повторюваних витрат можуть формуватися субрахунки для обліку робіт, які виконуються повторно, а саме для обліку вартості: посівного матеріалу (насіння); передпосівної обробки ґрунту; сівки; інших. Для інших витрат субрахунки досить специфічні (наприклад, для обліку вартості лущення стерні, добрив, знезараження ґрунтів тощо).

Для аграрного виробництва характерне використання різноманітної сільськогосподарської техніки. Це вимагає детального бухгалтерського обліку всього парку машин і механізмів.

Таким чином, твердження (в складі облікової політики) робочого плану рахунків дозволяє орієнтуватися на типовий План рахунків. Однак, для обліку специфічних операцій сільськогосподарських підприємств можуть:

– вводити в робочий план додаткові синтетичні рахунки (наприклад, використовуючи вільні номери рахунків здійснювати облік посівів, врожаю, приріст живої маси, приплід);

– уточнювати зміст субрахунків, об'єднувати їх, додавати допоміжні субрахунки виходячи з вимог управління.

Це дозволяє використовувати в обліковій політиці підприємств аграрного сектору різні варіанти організації обліково-аналітичної роботи, а саме: традиційної; з організацією обліку витрат за елементами та статтями в єдиній системі (без відокремлення витрат або до розмежування видатків); з автономним веденням окремих рахунків витрат в системі обліку; із застосуванням єдиної системи бухгалтерського та управлінського обліку.

У свою чергу графік документообігу доцільно виділяти окремим додатком до облікової політики

сільгоспідприємства. Такий документ повинен забезпечувати:

1) розподіл відповідальності виконавців за відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку в тому звітному періоді, в якому вони були здійснені (в т. ч. за допомогою ідентифікації часових рамок складання і обробки документів в обліку). Така практика мінімізує випадки, при яких продукція (роботи, послуги) прийнята в одному звітному періоді, а супровідні або підтвердуючі документи по ним (накладні, акти або повноцінні односторонні акти) отримані (складені) у іншому. Це дозволяє визнати витрати в тому звітному періоді, в якому вони виникли;

2) регламентацію документообігу, за допомогою інструкцій документального супроводу операцій, включаючи: опис маршрутів проходження документів; порядок реєстрації, постановки документів на контроль; порядок зняття документів з контролю і передачі їх в архів.

Підходи до регламентації документообігу можуть бути різними, однак вони дозволяють мінімізувати випадки: бюрократизації документообігу; формування заплутаних маршрутів проходження і втрати документів; дублювання документів.

Вважаємо, що при розробці єдиної облікової політики сільськогосподарського підприємства методичний розділ повинен включати наступні аспекти:

– метод нарахування і списання резервів;  
– форми внутрішньої звітності, яка допомагає контролювати і управляти витратами, реалізацією, дебіторською заборгованістю тощо;

– виділення контрольованих і неконтрольованих статей звітності центрів відповідальності, персоналізація документів внутрішньої звітності;

– встановлення статей калькуляції, вибір методів обліку витрат;

– процес розподілу непрямих витрат між окремими видами продукції (робіт, послуг);

– вибір способу групування і списання витрат на виробництво;

– порядок визнання доходів підприємства, базуючись на загальних принципах визнання доходів при реалізації, нарахуванні виручки при внутрішньому переміщенні запасів;

– обліковій практиці, а також розробити алгоритм формування облікової політики сільськогосподарського підприємства відповідно до вимог МСФЗ.

Формування облікової політики сільськогосподарського підприємства відповідно до міжнародних облікових принципів вимагає наявності певних передумов (рис. 1).

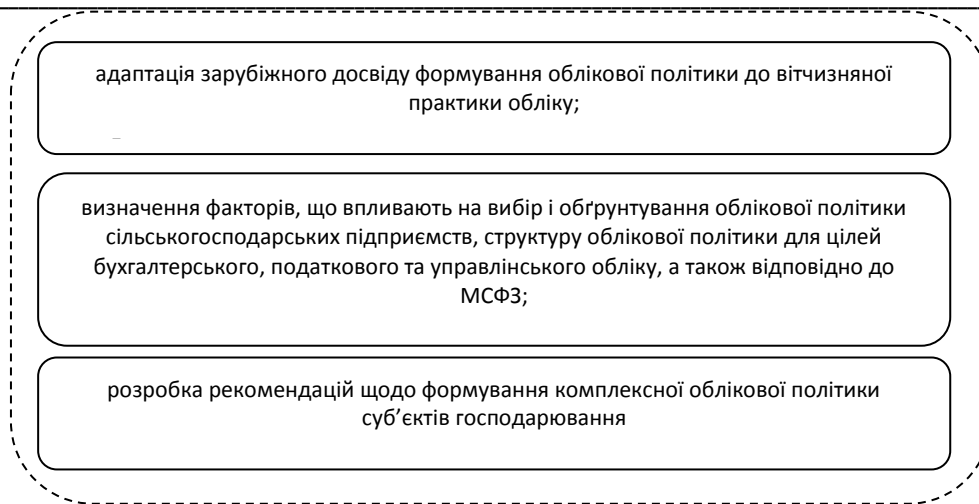


Рисунок 1 – Передумови формування облікової політики сільськогосподарськими підприємствами відповідно до міжнародних облікових принципів

Джерело: сформовано авторами

Виконання останнього умови з наведених дозволить істотно підвищити якість облікової політики підприємств аграрного сектору.

**Висновки.** Отже, у процесі формування облікової політики сільськогосподарських підприємств необхідно враховувати групу внутрішніх і зовнішніх факторів, які так або інакше впливають її формування у системі управління підприємством.

Системний підхід до облікової політики передбачає її формування для цілей управління господарськими процесами, а також розробку стратегії розвитку тієї системи, в якій вона діє.

Особливе значення в умовах переходу на міжнародні принципи обліку набувають питання

формування комплексної облікової політики сільськогосподарськими підприємствами. В умовах відсутності єдиного алгоритму процесу розробки комплексної облікової політики для цілей бухгалтерського фінансового і управлінського обліку і з метою оподаткування з урахуванням МСФЗ необхідно розробляти методичні підходи до формування комплексної облікової політики, що дозволяє систематизувати і логічно структурувати цей процес, забезпечити високу достовірність та інформативність звітних даних і мінімізацію оподаткування та ряд інших витрат.

#### Література:

1. Зеленко С. В., Невелич Т. М. Застосування наукових підходів в процесі формування облікової політики сільськогосподарських підприємств. *Економічні науки. Серія : Облік і фінанси*. 2016. Вип. 13(2). С. 109-119.
2. Крючковська Т. О. Формування облікової політики сільськогосподарських підприємств. *Агросвіт*. 2015. № 20. С. 78-80.
3. Васілієва Л. М. Особливості вибору та обґрунтування облікової політики аграрних підприємств. *Вісник Кременчуцького національного університету імені Михайла Остроградського*. 2019. Вип. 4. С. 40-45. DOI: 10.30929/1995-0519.2019.4.40-45.
4. Чебан Ю. Ю., Лугова О. І., Боева О. В. Особливості формування облікової політики сільськогосподарських підприємств: методологічний аспект. *Молодий вчений*. 2015. № 2(6). С. 1447-1450.
5. Кухар Н. П., Приймак С. В. Облікова політика в управлінні агропідприємством. *Економіка. Фінанси. Право*. 2018. № 1(1). С. 21-24.
6. Лепетан І. М., Грішина І. О. Облікова політика як один з інструментів оптимізації управлінського обліку на підприємстві. *Молодий вчений*. 2019. № 11(1). С. 139-141. DOI: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2019-11-75-31>.
7. Пантелеєв В. П. Інноваційна природа облікової політики підприємства в умовах постіндустріальної економіки. *Облік і фінанси*. 2020. № 2. С. 39-49. DOI: 10.33146/2307-9878-2020-2(88)-39-49.
8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/996-14> (дата звернення: 26.12.2020).
9. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Житомир : Рута, 2003. 444 с.
10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 р. №73 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 26.12.2020).

#### References:

1. Zelenko, S.V. & Nevelych, T.M. (2016). Application of scientific approaches in the process of forming the accounting policy of agricultural enterprises. *Economic sciences. Series: Accounting and Finance*, 13(2), 109-119.
2. Krjuchkovsjka, T. O. (2015). Formation of accounting policy of agricultural enterprises. *Ahrosvit*, 20, 78-80.
3. Vasilieva, L. (2019). Features of the choice and justification of the accounting policy of agrarian enterprises. *Visnyk Kremenchutskoho natsionalnoho universytetu imeni Mykhaila Ostrohradskoho*, 4, 40-45. doi: <https://doi.org/10.30929/1995-0519.2019.4.40-45>.

4. Cheban, Y.Y., Lughova ,O. I. & Bojeva, O. V. (2015). Features of formation of accounting policy of agricultural enterprises: methodological aspect. *Young Scientist*, 2(6), 1447-1450.
5. Kukhar, N. P. & Pryjmak, S. V. (2018). Accounting policy in agricultural enterpris management. *Economy. Finances. Right*, 1(1), 21-24.
6. Lepetan, I. & Grishina, I. (2019). Accounting policy as one of the tools for managing accounting in enterprise. *Young Scientist*, 11(1), 139-141. doi: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2019-11-75-31>.
7. Panteleiev, V.P. (2020). Innovative Nature of the Enterprise Accounting Policies in the Conditions of the Post-Industrial Economy. *Accounting and Finance*, 2, 39-49. doi: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2020-2\(88\)-39-49](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2020-2(88)-39-49).
8. Verkhovna Rada of Ukraine (1999). On Accounting and Financial Reporting in Ukraine: Law of Ukraine (Order No. 996-XIV, July 16). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/996-14>.
9. Butynets, F.F. (2003). *Accounting theory*. Zhytomyr: Ruta [in Ukrainian].
10. Ministry of Finance of Ukraine (2013). National Accounting Regulation (Standard) 1 "General Financial Reporting Requirements" (Order No. 73, February 7). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>.



Ця робота ліцензована Creative Commons Attribution 4.0 International License