

**Міністерство освіти і науки України
Дніпровський державний аграрно-економічний університет
Факультет обліку і фінансів
Кафедра обліку, оподаткування та управління
фінансово-економічною безпекою**

ДОПУСТИТИ ДО ЗАХИСТУ:

**Завідувач кафедри,
д. держ. упр., професор**

_____ **І. П. Приходько**

« ____ » _____ **2022 р.**

ДИПЛОМНА РОБОТА

**Удосконалення облікової політики в системі обліково-контрольного
забезпечення діяльності аграрного підприємства**

**Виконала: здобувач вищої освіти
другого рівня
освітньо-професійної програми
«Облік і оподаткування»
зі спеціальності
071 «Облік і оподаткування»
Бойко Я.О.**

Керівник: проф. Васільєва Л.М.

Дніпро – 2022

Форма № Н – 9.01
(затверджена наказом
МОН молодьспорту
України
від 29 березня 2012
року № 384)

ДНПРОВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНО-ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет обліку і фінансів
Кафедра обліку, оподаткування та управління фінансово-економічною безпекою
Освітній ступінь магістр
Освітньо-професійна програма «Облік і оподаткування»
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

ЗАТВЕРДЖУЮ
Завідувач кафедри _____
« ____ » _____ 20 р.

ЗАВДАННЯ на дипломну роботу здобувачу вищої освіти

БОЙКО ЯНІ ОЛЕКСАНДРІВНІ

- 1. Тема дипломної роботи** «Удосконалення облікової політики в системі обліково-контрольного забезпечення діяльності аграрного підприємства»
керівник роботи Васильєва Леся Миколаївна, д.держ.упр., професор
затверджені наказом ДДАЕУ від «29» листопада 2021 р. № 3641
- 2.** Строк подання студентом роботи – 10.02.2022 року.
- 3. Вихідні дані до роботи** Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, Про облікову політику, Про електронні документи та електронний документообіг, реєстри синтетичного, аналітичного обліку та фінансова звітність СТОВ «Хутірське».
- 4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розкрити).** Теоретичні основи облікової політики в системі обліково-контрольного забезпечення діяльності аграрного підприємства. Облікова політика в системі обліково-контрольного забезпечення діяльності підприємства. Удосконалення облікової політики в системі обліково-контрольного забезпечення діяльності аграрного підприємства. Висновки і пропозиції.
- 5. Перелік графічного матеріалу** (з точним зазначенням обов'язкових креслень). Основні характеристики облікової політики, що визначають періодизацію її становлення та розвитку. Місце облікової політики у системі обліково-контрольного забезпечення діяльності економічних суб'єктів. Етапи формування облікової політики СТОВ «Хутірське». Оцінка значимості формування облікової політики підприємства для внутрішніх та зовнішніх користувачів. Ключові положення професійного судження бухгалтера при формуванні «Наказу про облікову політику»

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв

7. Дата видачі завдання _____ лютий 2021 р. _____

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів дипломної роботи	Термін виконання етапів роботи	Примітка
1	Теоретичні основи облікової політики в системі обліково-контрольного забезпечення діяльності аграрного підприємства.	лютий 2021 р.	
2	Фінансово-економічна характеристика господарства. характеристика роботи служби фінансово-економічної безпеки підприємства та оцінка її стану за окремими складовими	березень 2021 р.	
3	Облікова політика в системі обліково-контрольного забезпечення діяльності підприємства.	червень 2021 р.	
4	Удосконалення облікової політики в системі обліково-контрольного забезпечення діяльності аграрного підприємства	жовтень 2021 р.	
5	Висновки і пропозиції	грудень 2021 р.	
6	Оформлення дипломної роботи	лютий 2022 р.	

Здобувач _____ Бойко Я.О.
(підпис) (прізвище та ініціали)

Керівник роботи _____ Васільєва Л.М.
(підпис) (прізвище та ініціали)

ЗМІСТ

РЕФЕРАТ	4
ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ В СИСТЕМІ ОБЛІКОВО-КОНТРОЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ АГРАРНОГО ПІДПРИЄМСТВА	8
1.1. Сутність та класифікація облікової політики, принципи її формування на підприємстві	8
1.2. Історико-логічний підхід до дослідження розвитку облікової політики підприємства	14
1.3. Місце облікової політики у системі обліково-контрольного забезпечення діяльності підприємства	20
Висновки до розділу 1	26
РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА В СИСТЕМІ ОБЛІКОВО-КОНТРОЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	28
2.1. Фінансово-економічна характеристика господарства	28
2.2. Характеристика організації роботи бухгалтерської служби та оцінка базових засад організації обліку підприємства	33
2.3. Система формування облікової політики підприємства	38
Висновки до розділу 2	45
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ В СИСТЕМІ ОБЛІКОВО-КОНТРОЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ АГРАРНОГО ПІДПРИЄМСТВА	47
3.1. Розробка рекомендацій щодо вдосконалення облікової політики підприємства	47
3.2. Методичні положення облікової політики з метою внутрішнього контролю	55
3.3. Реалізація професійного судження бухгалтера у процесі розробки облікової політики	61
Висновки до розділу 3	68
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	70
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	73
ДОДАТКИ	78

РЕФЕРАТ

Тема Удосконалення облікової політики в системі обліково-контрольного забезпечення діяльності аграрного підприємства

Дипломна робота магістра: 72 ст., 2 табл., 6 рис., 6 додатків, 51 літературних джерел.

Об'єктом дослідження є процес облікової політики.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних питань щодо удосконалення облікової політики в системі обліково-контрольного забезпечення діяльності аграрного підприємства.

Методи дослідження. Методи дослідження базуються на застосуванні загальнонаукових та конкретно-наукових методів пізнання (аналіз та синтез, індукція та дедукція, конкретизація та абстрагування, морфологічний метод, класифікація, угруповання, порівняння тощо), використання положень теорії бухгалтерського обліку та контролю. У процесі отримання та обґрунтування нових положень дипломної роботи застосовувалися основи системного, логічного та історичного підходів.

Досліджено теоретичні основи облікової політики в системі обліково-контрольного забезпечення діяльності аграрного підприємства. Проаналізовано фінансово-економічну характеристику підприємства, охарактеризовано організацію роботи бухгалтерської служби підприємства та оцінено базові її елементи. Визначено систему формування облікової політики підприємства. Розроблено рекомендації щодо вдосконалення облікової політики підприємства. Визначено методичні положення облікової політики з метою внутрішнього контролю. Розглянуто реалізацію професійного судження бухгалтера у процесі розробки облікової політики.

Результати впроваджені в діяльність СТОВ «Хутірське» Петриківського району Дніпропетровської області.

АНОТАЦІЯ

УДОСКОНАЛЕННЯ, ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА, ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ,
ПІДПРИЄМСТВО, ОБЛІКОВО-КОНТРОЛЬНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

АННОТАЦИЯ

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ, УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА, ОРГАНИЗАЦИЯ
УЧЕТА, ПРЕДПРИЯТИЕ, УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ

SUMMARY

IMPROVEMENTS, ACCOUNTING POLICY, ACCOUNTING
ORGANIZATION, ENTERPRISE, ACCOUNTING AND CONTROL
PROVISION

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Активне реформування бухгалтерського обліку підприємств аграрного сектора, спрямоване на інтеграцію з міжнародними стандартами фінансової звітності, а також на досягнення відповідності до рівня розвитку теорії та практики бухгалтерського обліку, податкового та іншого законодавства України, зумовило нові пріоритети побудови системи обліково-контрольного забезпечення діяльності підприємств аграрного сектору. Особливого значення набуває вирішення питань формування релевантної облікової політики, застосування якої гарантує ефективність функціонування системи обліку та внутрішнього контролю підприємств. Нині назріла практична потреба у розробках методичного характеру з формування облікової політики. Однак, у широкому доступі поки що спостерігається відсутність лаконічних точних адаптивних до практики аграрних підприємств методичних рекомендацій щодо формування системи узагальнення, вибору на основі професійного судження бухгалтера змінних способів організації та ведення бухгалтерського обліку, що ускладнює їх обґрунтоване оперативне впровадження в обліково-контрольну діяльність підприємства. Наведені факти свідчать про актуальність теми дипломної роботи.

Значний внесок у розробку теоретико-методичних положень облікової політики зробили вітчизняні вчені Бойчук А. А., Васільєва Л.М., Верига Ю.А., Давидов Г.М., Карпушенко М.Ю., Кундря-Висоцька О.П., Лень В.С., Пушкар М.С. та ін. Але залишаються не в повній мірі розкриті питання теоретико-методичних засад формування облікової політики підприємства.

Мета і завдання дослідження. Метою дипломного дослідження є обґрунтування теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення облікової політики в системі обліково-контрольного забезпечення діяльності аграрного підприємства. Досягнення поставленої

мети визначає зміст дослідження та забезпечує вирішення таких завдань:

- дослідити теоретичні основи облікової політики в системі обліково-контрольного забезпечення діяльності аграрного підприємства;
- проаналізувати фінансово-економічну характеристику, організацію роботи бухгалтерської служби підприємства, оцінити базові її елементи;
- визначити систему формування облікової політики підприємства;
- розробити рекомендації щодо вдосконалення облікової політики підприємства;
- визначити методичні положення облікової політики з метою внутрішнього контролю;
- розглянути реалізацію професійного судження бухгалтера у процесі розробки облікової політики.

Об'єктом дослідження є процес облікової політики.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних питань щодо удосконалення облікової політики в системі обліково-контрольного забезпечення діяльності аграрного підприємства.

Методи дослідження. Методи дослідження базуються на застосуванні загальнонаукових та конкретно-наукових методів пізнання (аналіз та синтез, індукція та дедукція, конкретизація та абстрагування, морфологічний метод, класифікація, угруповання, порівняння тощо), використання положень теорії бухгалтерського обліку та контролю. У процесі отримання та обґрунтування нових положень дипломної роботи застосовувалися основи системного, логічного та історичного підходів.

Інформаційною базою дипломного дослідження є законодавчо-нормативні акти, праці вітчизняних і закордонних вчених з питань облікової політики, спеціалізовані періодичні видання, облікові реєстри та форми звітності досліджуваного підприємства.

Наукова новизна одержаних результатів дослідження полягає у визначенні напрямів удосконалення облікової політики в системі обліково-

контрольного забезпечення діяльності аграрного підприємства, а саме:

удосконалено:

- процес формування облікової політики підприємств, який передбачає: підготовчий етап; визначення об'єктів облікової політики; вибір елементів облікової політики за суб'єктами, визначеними на попередньому етапі; документальне оформлення; заключний етап;

набули подальшого розвитку:

- понятійно-категорійний апарат щодо уточнення сутності «облікова політика» – оформлена відповідним документом підприємства сукупність способів побудови його облікової системи шляхом вибору запропонованих нормативними актами варіантів оцінки та обліку активів, капіталу, зобов'язань, доходів, витрат, фактів господарського життя тощо, заснована на професійному судженні бухгалтера з метою формування достовірної інформації;

- підходи щодо методичних положень облікової політики для цілей внутрішнього контролю, а саме уточнено: його мету, яка характеризує сутність у частині забезпечення збереження майна, ефективності та результативності використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів підприємства; завдання; принципи; зміст видів внутрішнього контролю, а також його форми; суб'єкти; предмет; об'єкти; періодичність та строки проведення; порядок оформлення результатів.

Апробація результатів дослідження. Деякі теоретичні положення і практичні результати дослідження доповідались на міжнародній науково-практичній інтернет-конференції: «Забезпечення сталого розвитку аграрного сектору економіки: проблеми, пріоритети, перспективи» (м. Дніпро, 2021 р.).

Дипломна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій, списку використаних джерел, що нараховує 51 найменування, містить 2 таблиці, 6 рисунків, 6 додатків. Основний зміст дипломної роботи викладено на 72 сторінках друкованого тексту.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ В СИСТЕМІ ОБЛІКОВО-КОНТРОЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ АГРАРНОГО ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Сутність та класифікація облікової політики, принципи її формування на підприємстві

Необхідність дослідження сутності облікової політики свідчить про те, що для її визначення використовуються різні визначення (сукупність принципів та правил, система правил, вибір методичних прийомів, документ, модель облікової системи та ін.). Формулювання облікової політики, представлені в роботах вітчизняних учених, поруч із перевагами мають окремі недоліки, які дозволяють повністю розкрити її сутнісні характеристики. Вирішення питання про класифікацію облікової політики представлено для широкого обговорення лише у двох наукових працях вітчизняних учених. При цьому окремі класифікаційні ознаки та найменування її видів потребують уточнення, а також оцінки щодо можливості використання підприємствами.

В даний час положення про принципи облікової політики формуються в процесі змін нормативних актів з бухгалтерського обліку, в яких наголошується на недостатності чітких формулювань, а також викладення вимог до основ обліку в різних документах, що ускладнює їх практичне застосування. Вважаємо, що вирішенню зазначених питань може багато в чому сприяти уточнення визначення облікової політики, розробка її класифікації для аграрних підприємств, узагальнене уявлення про принципи та вимоги формування облікової політики на основі положень чинних та нових нормативних актів з бухгалтерського обліку для підприємств.

Так, відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та

фінансову звітність в Україні» «облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності» [27].

Відмітимо, що у наведеному визначенні відзначені дві основні характеристики, які полягають у тому, що поняття, що розглядається, насамперед, це способи ведення бухгалтерського обліку, представлені у формі сукупності. економічний словник – безліч елементів, які мають деякими загальними властивостями, суттєвими їх характеристики. Під методами ведення бухгалтерського обліку, які умовно об'єднані в три групи, зазвичай розуміють:

1) методи, що характеризують послідовність облікового процесу: первинного спостереження, вартісного виміру (оцінки), поточного угруповання, підсумкового узагальнення фактів господарського життя;

2) методи, що характеризують специфіку документального супроводу облікового процесу: організації документообігу, первинних облікових документів, реєстрів бухгалтерського обліку;

3) методи, що характеризують специфіку формування облікової інформації: інвентаризації, застосування рахунків бухгалтерського обліку, обробки інформації.

Крім нормативного визначення облікової політики, є різні трактування цього поняття, які представлені у роботах вітчизняних учених. Представляється можливим здійснити аналіз даної дефініції.

Стеців І.І. вказує, що облікова політика це сукупність принципів та правил (варіантів) організації та технології реалізації способів (методів) бухгалтерського обліку в організації з метою формування максимально оперативної, повної, об'єктивної та достовірної фінансової та управлінської інформації підприємства [38]. Черній М.Я. наголошує, що облікова політика - сукупність принципів та правил, що регламентують методичні та організаційні засади ведення бухгалтерського обліку на підприємстві в

умовах чинної нормативної бази на даний момент часу [43].

Відзначимо, що позитивна характеристика даного терміну – позначені окремі елементи облікової політики, можливість її формування з метою бухгалтерського та управлінського обліку; необхідність її відповідності чинним нормативно-правовим актам негативна – принципи становлять основу облікового процесу не можуть становити об'єкт вибору організації; принципи та правила ототожені з варіантами.

Шмигель О. облікову політику характеризує як вибір організацією конкретних методик, форми, техніки ведення та організації бухгалтерського обліку, виходячи із встановлених правил та особливостей діяльності організації (організаційних, технологічних, чисельності та кваліфікації облікових кадрів, рівня технічного оснащення бухгалтерії) [46]. На нашу думку, позитивна характеристика – позначені окремі елементи облікової політики, відзначено вплив особливостей діяльності організації на положення облікової політики. Негативні - облікова політика представлена як дія - вибір, що не відображає суть поняття; порушено уявлення про послідовність облікового процесу.

Яременко І. облікова політика - вибір підприємством методичних прийомів, що дозволяють впливати на суму прибутку та збитку [51]. Негативні - облікова політика представлена, як дія - вибір, що не відображає суть поняття; не цілком вдало представлено, що в обліковій політиці відбираються ті прийоми, які дозволяють сформулювати звітну інформацію про єдиний обліковий об'єкт – фінансовий результат підприємства.

На думку, Цветкова Н. облікова політика - способи та методи бухгалтерського обліку, що регулюються нормативними актами, з одного боку, та враховують особливості діяльності підприємства – з іншого [41]. Позитивна – зазначено вплив нормативних актів та особливостей діяльності організації на положення облікової політики. Негативна – не зазначена основна характеристика форми використання способів обліку, як їхньої

сукупності.

Облікова політика - система правил організації та ведення бухгалтерського обліку, оцінки майна даного підприємства, прийняту ним на певний звітний рік або ряд років [40]. Позитивна - відзначено системність облікової політики, послідовність її застосування. Негативна – обмежено застосування положень оцінки однією групою облікових об'єктів – майном.

Облікова політика - документ, що встановлює прийняту підприємством сукупність способів ведення бухгалтерського обліку: первинного спостереження, вартісного виміру, поточного угруповання та підсумкового узагальнення фактів його господарської діяльності [25]. За Пушкар М.С. облікова політика - документ внутрішньої системи ведення бухгалтерського обліку, що відображає низку процедур та методів бухгалтерського обліку, обраних та послідовно застосовуваних в організації, які найкраще відповідають умовам діяльності та вимогам повного представлення результатів та фінансового стану цієї організації [34]. Позитивна – зазначено документальну форму подання сукупності методів бухгалтерського обліку. Негативна – зазначена надмірна характеристика, яка обмежує весь процес бухгалтерського обліку лише процедурою його ведення.

Гуйда Л. вказує, що облікова політика – модель облікової системи для вирішення завдань бухгалтерського фінансового, бухгалтерського управлінського та податкового обліку в окремо розглянутій організації, визначена з урахуванням особливостей діяльності, сформована відповідно до вимог системи нормативного регулювання, властивого кожному виду обліку, оформлена в установленому порядку внутрішнім документом організації позитивна – багатогранність підходу до розкриття облікової політики: її сутності, основи формування положень, форми уявлення [10]. Негативна – уточнення мети моделі облікової системи (вирішення завдань обліку), та її видів, уявлення про які перебувати у постійному розвитку.

Критичний огляд наведених вище визначень облікової політики

дозволяє сформулювати наступне визначення. Облікова політика – оформлена стандартом економічного суб'єкта сукупність способів побудови його облікової системи шляхом вибору запропонованих нормативними актами варіантів оцінки та обліку активів, капіталу, зобов'язань, доходів, витрат, фактів господарського життя тощо, заснована на професійному судженні бухгалтера з метою формування достовірної звітності.

Запропоноване визначення має ознаки універсальності: може використовуватись щодо облікової політики для цілей бухгалтерського, управлінського, податкового обліку; не обмежена вказівкою на конкретні елементи облікової політики, уявлення про які перебувати у розвитку. Відзначено суб'єктивність облікової політики, ступінь якої залежить від якості професійної думки бухгалтера. У сформульованому визначенні вдалося уникнути характеристик, що негативно впливають на розкриття сутності облікової політики, які виділені у процесі критичного огляду наведених у працях вітчизняних авторів дефініцій: ототожнення принципів та правил з варіантами обліку; уявлення про облікову політику як про дію – вибір; обмеження вибору прийомів щодо однієї групи облікових об'єктів; ігнорування основної характеристики форми використання способів обліку – їхньої сукупності; надання обліковій політиці свідомо позитивної оцінки; уточнення видів обліку, уявлення про які перебувати у постійному розвитку.

Наступним важливим теоретичним положенням про облікову політику є питання її класифікації. Перша група класифікаційних ознак, що відображають специфіку облікової політики, не містить особливостей, що відрізняють облікової політики аграрних підприємств від облікової політики інших економічних суб'єктів.

Формування облікової політики аграрного підприємства слід здійснювати з урахуванням її мети, яка визначається бухгалтерським, податковим, управлінським обліком. Кожен із цих напрямів облікової діяльності містить специфічні способи формування облікової інформації, які

в сукупності, отриманій у процесі заснованого на професійному судженні організуючого облік особи вибору, становлять той чи інший вид облікової політики.

За складом елементів доречно виділяти стандартну облікової політики, що містить організаційну частину (формування бухгалтерської служби установи, її місце в системі управління, порядок взаємодії цієї служби з іншими підрозділами її організаційну побудову, склад та підпорядкованість окремих облікових підрозділів та посадових осіб), технічну частину (сукупність прийомів та способів, що використовуються установою при побудові облікового процесу, включаючи робочий план рахунків, порядок документообігу, форми первинних, зведених документів та реєстрів обліку та ін.) Та методологічну частину (способи оцінки майна та зобов'язань, нарахування амортизації, обліку окремих об'єктів) [10].

Нестандартна облікова політика крім стандартних містить інші елементи, уявлення про які перебуває у постійному розвитку:

- управлінські елементи (форми внутрішньої звітності, що сприяють управлінню витратами, продажами, дебіторською заборгованістю тощо; виділення контрольованих та неконтрольованих статей звітності центрів відповідальності, персоналізація документів внутрішньої звітності; визначення статей калькуляції, вибір методів обліку витрат та ін.);

- аналітичні елементи (системи економічних показників, на основі яких проводиться оцінка діяльності бізнес-одиниць та установи загалом, а також формується стратегія його розвитку).

По періоду дії можна виділяти облікову політику попереднього, звітного, наступного за звітним періодів [7]. Такий поділ дозволяє відслідковувати наступність облікової політики та (або) процеси її розвитку, трансформації від періоду до періоду, а також проводити порівняльну оцінку облікової політики для обґрунтування необхідності її зміни.

За ознакою необхідності внесення змін слід визначати облікової

політики, що потребує та не потребує змін. Таку характеристику можна отримати у процесі постійного моніторингу облікової політики підприємства щодо її відповідності чинним нормативним актам та специфіці діяльності підприємства. Наслідками зміни облікової політики можуть бути як нова облікова політика, у якій відбулися істотні перетворення щодо обраних установою способів ведення обліку, і скоригована за окремими позиціями облікової політики, тобто без суттєвих змін.

Вважаємо, що на якість, елементів облікової політики має певний вплив на етап життєвого циклу, на якому знаходиться підприємство. Проходження етапів від новоствореного, зростаючого до зрілого підприємства найімовірніше супроводжується підвищенням якості, поліпшенням розробленості положень облікової політики розвитком її елементів від стандартних до нестандартних елементів, що відповідають останнім уявленням про них у сучасних економічних дослідженнях, практичних розробках у галузі облікової політики.

На етапі старіння підприємства облікова політика може бути стандартом економічного суб'єкта з формальним підходом до вибору способів організації та ведення бухгалтерського обліку, з високою ймовірністю його зміни у зв'язку з ліквідацією, реорганізацією підприємства. Багато сучасних підприємств у своєму розвитку проходили етап відродження. Облікова політика таких підприємств може характеризуватись як така, яка враховує весь попередній накопичений досвід її формування, так і як знову розроблена облікова політика, виходячи з нових умов функціонування конкретного підприємства.

1.2. Історико-логічний підхід до дослідження розвитку облікової політики підприємства

Історія виникнення облікової політики нерозривна з виникненням та

розвитком бухгалтерського обліку. Тому більшість праць вітчизняних та зарубіжних авторів, присвячених питанням його зародження як виду практичної діяльності та становлення як науки, а також з окремих проблем бухгалтерського обліку можна розглядати у широкому розумінні як вагомий внесок у розвиток історико-логічного підходу до дослідження розвитку облікової політики підприємства.

Пропонуємо як основу періодизації генезу облікової політики підприємства використовувати її сутнісні характеристики, які містяться в уточненому її визначенні (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Основні характеристики облікової політики, що визначають періодизацію її становлення та розвитку

Основними характеристиками облікової політики, розвиток яких впливає на періодизацію становлення та розвитку облікової політики є [18]:

- закріплення її як локального нормативного акту економічного суб'єкта;

- формування сукупності методів побудови облікової системи економічного суб'єкта шляхом вибору запропонованих нормативними актами варіантів;

- становлення поняття професійне судження.

Всі ці положення засновані на вимогах нормативних актів, розвиток яких за заявленими напрямками вважаємо за доцільне розглянути. Характеристика нормативних актів, що формують основу для періодизації розвитку облікової політики за ознаками: наявність визначення облікової політики, поняття професійного судження, зміст способів організації та ведення бухгалтерського обліку із запропонованими їх варіантами.

Ретроспективний огляд нормативних актів, що регулювали методи організації та ведення бухгалтерського обліку, діючих нині документів, і навіть аналіз розміщених сайті Мінфіну України проєктів національних стандартів, дозволяє виділити п'ять етапів формування та розвитку їх облікової політики.

Перший етап (1992-1994 рр.) пов'язані з початком використання поняття облікової політики у нормативних актах, регулюючих бухгалтерський облік економічних суб'єктів. Він характеризується тим, що визначення облікової політики не було, поняття професійного судження не застосовувалося [22]. Способи побудови облікової системи недостатньо варіативні. Підприємства мали змогу здійснити вибір варіанта обліку за такими положеннями: оформлення окремих документів; періодичність здачі в архів та способи зберігання первинних документів, реєстрів обліку, бухгалтерської звітності; документальне оформлення виправлень у машинограмах; позначення інвентарного номера; оцінка матеріалів та продуктів харчування та документальне оформлення їх списання; оформлення реєстрів та аналітичний облік МШП; розподіл накладних витрат; реєстри для обліку касових операцій; забалансовий аналітичний облік товарно-матеріальних цінностей, прийнятих відповідальне зберігання.

Другий етап (1994-2004 рр.) характеризується формуванням визначення облікової політики, припущень та вимог до неї, а також вимог до оформлення відповідною організаційно-розпорядчою документацією підприємства (наказом, розпорядженням тощо); випадки зміни; до порядку розкриття [9]. Поняття професійного судження у нормативних актах не було.

На третьому етапі (2004-2010 рр.) встановлюється способи побудови облікової системи недостатньо варіативні. Їх вибір можливий щодо: позначення інвентарного номера та встановлення терміну корисного використання основних засобів, види яких не вказані в амортизаційних групах; зберігання маркувальних штампів; ведення аналітичного обліку за окремими рахунками розрахунків та на позабалансовому рахунку «Матеріальні цінності, прийняті на відповідальне зберігання»; документального оформлення виплати заробітної плати у міжрозрахунковий період та ведення табеля обліку робочого часу; використання кодів аналітичного рахунку Плану рахунків. Поняття професійного судження у нормативних актах, що регулюють бухгалтерський облік, не було.

Четвертий етап (2010-2018 рр.), характеризується тим, що у нормативних документах зазначаються вимоги до формування облікової політики. Достовірність (повнота, нейтральність, відсутність суттєвих помилок); подання інформації відповідно до економічної сутності фінансової звітності, а не лише їх правової форми; суттєвість; своєчасність; верифікація.

Вимоги до зміни облікової політики [24]:

а) випадки зміни законодавства про бухгалтерський облік, державних, галузевих стандартів, нормативних правових актів органів, що регулюють бухгалтерський облік;

б) розробка, вибір суб'єктом обліку способу організації та ведення бухгалтерського обліку, який дозволить подати у бухгалтерській (фінансовій) звітності достовірну та більш доречну інформацію; в) істотна зміна умов діяльності суб'єкта обліку, включаючи його реорганізацію, зміну покладених

на нього повноважень, виконуваних ним функцій); період зміни (з початку звітнього року, якщо інше не обумовлюється причиною зміни); порядок відображення наслідків зміни облікової політики (відповідно до нормативних актів, в інших випадках зміни облікової політики - ретроспективний; при неможливості оцінки в грошах наслідків змін облікової політики - перспективний).

Вимоги до розкриття інформації про облікову політику у бухгалтерській звітності: визначаються національними та галузевими стандартами з бухгалтерського обліку; щодо змін облікової політики:

а) обґрунтування;

б) зміст;

в) порядок відображення наслідків у бухгалтерській (фінансовій) звітності (обставини, у зв'язку з якими застосовується обраний порядок, та дата, з якою застосовується змінена облікова політика);

г) у разі ретроспективного застосування зміненої облікової політики - суми коригувань, пов'язаних із зміною, за кожною статтею бухгалтерської (фінансової) звітності за кожний із попередніх звітних років, для яких у ній розкриваються порівняльні показники; та суму коригування, що відноситься до звітних років, що передують тим, для яких у бухгалтерській (фінансовій) звітності розкриваються порівняльні показники, тією мірою, в якій це практично можливо.

Спостерігається дворазове збільшення способів організації та ведення бухгалтерського обліку, якими установам надано право вибору рамок облікової політики, проти попереднього етапу. Поняття професійного судження у нормативних актах, що регулюють бухгалтерський облік, не було.

П'ятий етап (2018 р. – нині) пов'язаний із переходом до розробки національного стандарту бухгалтерського обліку «Облікова політика». Виділення в окрему групу «Вимоги до формування облікової інформації»

пов'язане з тим, що вони стосуються і ведення бухгалтерського обліку, і формування бухгалтерської (фінансової) звітності, а дотримання всіх вимог зазначених груп при формуванні облікової політики забезпечує не тільки якість облікового процесу, але і того стандарту, яким вона регулюється [33]. Вимоги до зміни облікової політики мають бути враховані у разі виникнення випадків – підстав таких змін. Результати оцінки складу інформації, яка має бути розкрита у бухгалтерській (фінансовій звітності), мають визначальне значення для організації та здійснення облікового процесу. Цим пояснюється те, що у складі принципів, вимог формування облікової політики наведено вимоги до розкриття інформації про неї у бухгалтерській звітності.

Таким чином, знадобилося практично тридцять років, щоб було пройдено шлях від першої згадки облікової політики у нормативних актах, що регулюють бухгалтерський облік, до розвитку його нормативної бази, що дозволяє повністю реалізувати сутнісні характеристики поняття облікової політики.

1.3. Місце облікової політики у системі обліково-контрольного забезпечення діяльності підприємства

Облікова політика підприємств перебуває у процесі динамічного реформування теоретичних, організаційно-методичних положень, і навіть розвитку практики формування та застосування, що може не впливати на систему обліково-контрольного забезпечення діяльності усіх економічних суб'єктів, включаючи аграрні підприємства. У свою чергу розвиток обліково-контрольного забезпечення діяльності підприємств аграрного сектора знаходить відображення у науково-практичних положеннях облікової політики.

Визначення якісних характеристик місця облікової політики у системі обліково-контрольного забезпечення діяльності аграрних підприємств може

бути затребуваним для забезпечення її ефективності. Зазначимо, що у дослідженнях різних авторів на тему облікової політики підкреслюється важливість цього документа для якісної організації та ведення бухгалтерського обліку. Проте, вирішенню питання про місце облікової політики в обліковій та контрольній системі економічних суб'єктів поки що не приділено належної уваги. У зв'язку з цим є важливим визначити ступінь його розробленості і представити авторську позицію. Розкрити випадки, коли облікова політика відіграє в досліджуваній системі визначальну роль і за яких умов така роль не може бути виконана повною мірою. Сформулювати особливості обліково-контрольного забезпечення діяльності аграрних підприємств щодо визначення наявності впливу місце у ньому облікової політики.

Обліково-контрольну систему повністю або частково децентралізованою частиною обліково-аналітичної системи, структурні елементи якої спрямовані на збір, узагальнення, обробку, аналіз, накопичення, зберігання та оцінку всіх видів інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень відповідного рівня, складання різного роду прогнозів, оцінку ризику, моніторинг фінансово-економічних показників, попередній, поточний та подальший контроль з метою вироблення рекомендацій щодо ефективного використання ресурсного потенціалу підприємства.

Важко повністю погодитися з думкою Радіонової Н. щодо змісту облікової та контрольної підсистем обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством, у якому чітко простежується вузький аспект управлінського обліку [35]. Облікова підсистема, вважає автор, включає: облік витрат та результатів за статтями, елементами, місцями виникнення, видами діяльності, облік за сегментами та центрами відповідальності, калькулювання собівартості, документування, звітність. Контрольна підсистема представлена такими елементами: нормування показників витрат

та результатів, факторний аналіз відхилень показників, розробка складу та утримання бюджетів, їх формування та контроль виконання.

Для подання змісту обліково-контрольного забезпечення управління діяльністю підприємства скористаємося результатами праць вчених, які визначають сутність обліково-аналітичного забезпечення управління економічними суб'єктами, частиною якого є. Прохар Н.В. представляє набір визначень обліково-аналітичного забезпечення управління організацією за результатами огляду робіт вітчизняних авторів [33]. Він дозволяє зробити висновок про те, що автори використовують різні дефініції і тим самим демонструють різні підходи до розкриття сутності обліково-аналітичного забезпечення процесу управління економічним суб'єктом. Яременко І. основною дефініцією досліджуваного поняття вважає процес формування інформації [51]; Шпак В.А. - взаємозв'язок видів обліку та показників прогнозування, обліку та звітності [47].

Подібну позицію висловлює Черній М.Я., вибираючи основою визначення обліково-аналітичного забезпечення систему інформації різних видів обліку та позаоблікових відомостей [43], а також Пантелійчук Л., розуміючи під ним інтегровану систему бухгалтерського обліку, планування, контролю та аналізу [24]. Близьку точку зору до названих позицій щодо обліково-аналітичного забезпечення управління організацією має Давидов Г.М., Савченко В.М., Пальчук О.В. [11], які вважають ключовою його дефініцією, відповідно, сукупність: інформаційних ресурсів та способів їх організації; потоків інформаційного зв'язку організації, методів, фахівців, які її використовують; інформаційного та методичного забезпечення діяльності. Спільним у поданні сутності обліково-аналітичного забезпечення діяльності підприємства, на наш погляд, є спроба вираження її через різні види інформації та процес її формування.

Транспонуємо отриманий висновок щодо загальної системи обліково-аналітичного забезпечення діяльності економічних суб'єктів для окремої його

частини – обліково-контрольного забезпечення їх діяльності, яким, на нашу думку, є інформація як невід'ємна частина та результат функціонування облікової та контрольної систем. Справді, на основі сучасних досліджень у галузі обліку та контролю можна з великою часткою впевненості стверджувати те, що сукупність облікової та контрольної систем, що забезпечує інформаційними потоками, управління діяльності підприємства становить її обліково-контрольне забезпечення.

Васільєва Л.М., інші дослідники наголошують на позитивній ролі облікової політики в обліково-контрольній діяльності економічних суб'єктів [5] авторська позиція про місце облікової політики у системі обліково-контрольного забезпечення діяльності економічних суб'єктів, включаючи аграрні підприємства, представлено на рис. 1.2.

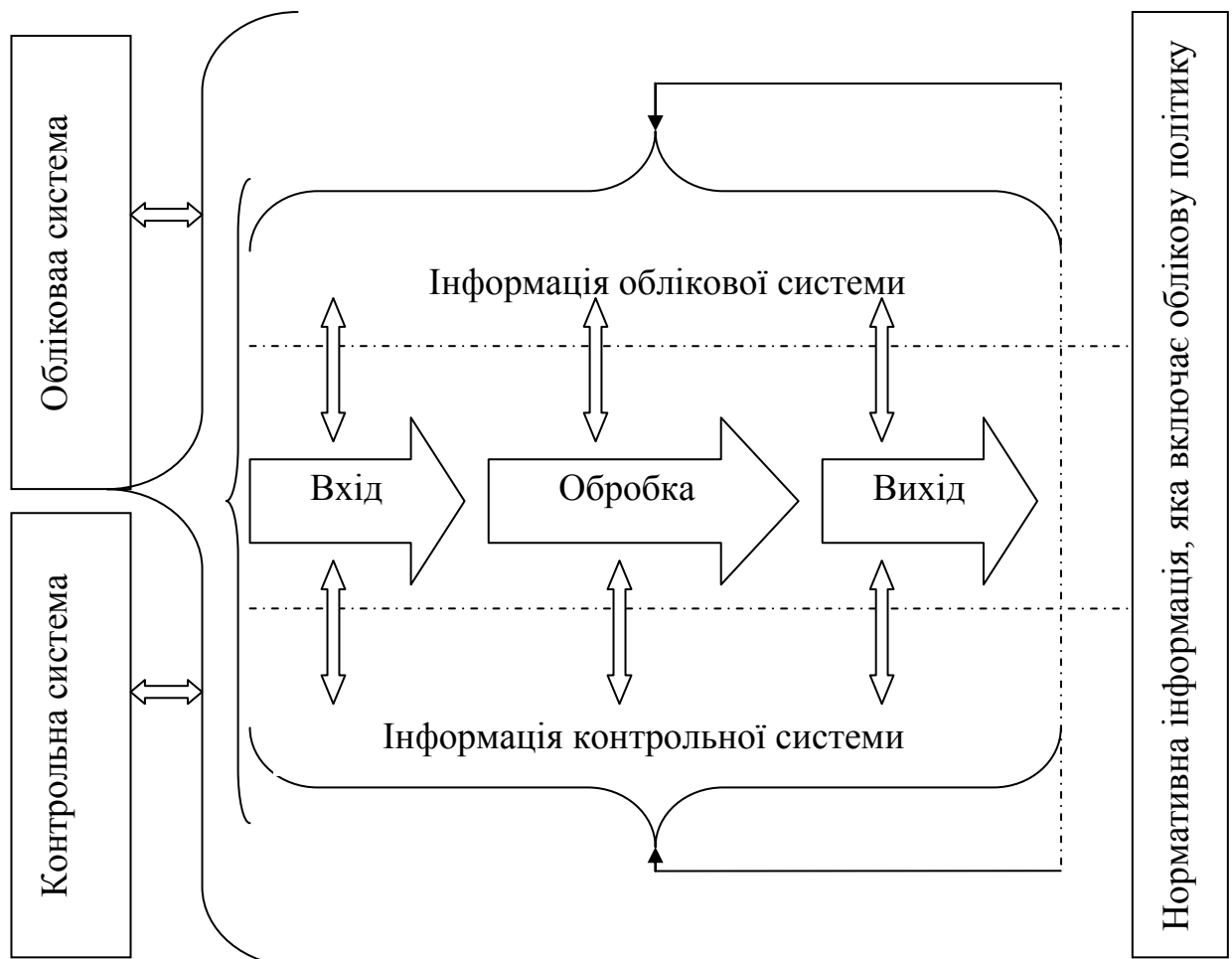


Рис. 1.2. Місце облікової політики у системі обліково-контрольного забезпечення діяльності економічних суб'єктів

Облікова політика у складі нормативної інформації є з одного боку як частиною інформації облікової системи економічного суб'єкта, так і частиною інформації контрольної системи. З іншого боку, вона впливає на процес формування облікової та контрольної інформації, починаючи від вхідних даних, процесу їх обробки, до інформації, що отримується в результаті функціонування систем, що розглядаються.

Пояснимо, що процеси входу, обробки та виходу інформації облікової системи та контрольної системи, безперечно, мають відмінності, але ми не ставили завдання відобразити їх на представленому малюнку.

Справедлива позиція Васильєвої Л.М. щодо модернізації обліково-контрольної та аналітичної функції управління, що в першочерговому порядку включає взаємоув'язков видів обліку, а також контрольних систем [5], дає нам можливість вважати облікову політику основою для систематизації та інтеграції облікових та контрольних процесів економічних суб'єктів, що дозволяють підвищити релевантність облікової та контрольної інформації для забезпечення ефективності їхньої діяльності.

З метою уточнення місця облікової політики в системі обліково-контрольного забезпечення діяльності економічних суб'єктів наведемо нашу думку про випадки, коли вона відіграє в цій системі визначальну роль і за яких умов така роль не може бути виконана повною мірою.

Відсутність облікової політики впливає на оцінку організації бухгалтерського обліку підприємства; створює умови вважати необґрунтованим застосування тих чи інших способів його ведення; не дозволяє наочно та оперативно уявити систему внутрішнього контролю [13]. Проте не завжди можна сказати про пряму залежність низької якості облікового та контрольного забезпечення підприємства від відсутності облікової політики. Цей факт може бути лише індикатором, яким слід встановити наявність ризиків втрати його якості.

При формальному підході до розробки положень облікової політики

досить важко винести однозначне судження про негативний стан всієї діючої системи обліково-контрольного забезпечення діяльності підприємства. Так, на практиці більшість її елементів може функціонувати цілком задовільно, але зафіксовані в обліковій політиці способи ведення бухгалтерського обліку, включаючи ті з них, які характеризують його контрольну функцію, при цьому необов'язково відображають їхню дійсну повноту, а також особливості, характерні для конкретного підприємства.

Інша крайність у тому, що якісна облікова політика апріорно не гарантує її повноцінну практичну реалізацію у системі обліково-контрольного забезпечення діяльності бюджетного установи, лише створює при цьому необхідні передумови [1].

Облікова політика, сформована відповідно до чинних нормативно-правових актів, що відображає специфіку функціонування та повністю реалізована в обліково-контрольній практиці підприємства, може бути визначальним елементом обліково-контрольного забезпечення його діяльності.

Вважаємо, що ключовою обставиною, від якої залежить визначальне місце облікової політики в системі обліково-контрольного забезпечення діяльності підприємства з негативним впливом на неї, є будь-яка істотна нестача облікової політики та її реалізація в обліково-контрольній практиці.

Рудиментарним елементом обліково-контрольного забезпечення діяльності підприємства облікова політика стає, на нашу думку, у разі її нереалізації у чинній практиці [15]. При цьому абсолютно неважливо, чи є в ній суттєві недоліки (незалежно від їхньої кількості), чи в обліково-контрольній діяльності не застосовується хоча б одна позитивна її властивість.

Таким чином, облікова політика є визначальним елементом обліково-контрольного забезпечення діяльності підприємства, який позитивно впливає, як на інші його елементи, так і на обліково-контрольну систему в

цілому, при одночасному виконанні, на наш погляд, основних умов:

1) повна відповідність її положень чинним нормативно-правовим актам, що регулюють бухгалтерський облік підприємства, а також комплексне використання нормативних документів, науково-практичних розробок, рекомендацій їх застосування у сфері внутрішнього контролю;

2) врахування особливостей функціонування конкретного підприємства;

3) суцільна реалізація положень облікової політики в обліково-контрольній діяльності аграрного підприємства.

Висновки до розділу 1

1. Встановлено, що в даний час положення про принципи облікової політики формуються в процесі змін нормативних актів з бухгалтерського обліку, в яких наголошується на недостатності чітких формулювань, а також викладення вимог до основ обліку в різних документах, що ускладнює їх практичне застосування. Вважаємо, що вирішенню зазначених питань може багато в чому сприяти уточнення визначення облікової політики, розробка її класифікації для аграрних підприємств, узагальнене уявлення про принципи та вимоги формування облікової політики на основі положень чинних та нових нормативних актів з бухгалтерського обліку для підприємств.

2. Встановлено, що облікова політика – формлена відповідним документом підприємства сукупність способів побудови його облікової системи шляхом вибору запропонованих нормативними актами варіантів оцінки та обліку активів, капіталу, зобов'язань, доходів, витрат, фактів господарського життя тощо, заснована на професійному судженні бухгалтера з метою формування достовірної інформації.

3. Наголошено, що формування облікової політики аграрного підприємства слід здійснювати з урахуванням її мети, яка визначається

бухгалтерським, податковим, управлінським обліком. Кожен із цих напрямів облікової діяльності містить специфічні способи формування облікової інформації, які в сукупності, отриманій у процесі заснованого на професійному судженні організуючого облік особи вибору, становлять той чи інший вид облікової політики.

4. Наголошено, що основними характеристиками облікової політики, розвиток яких впливає на періодизацію становлення та розвитку облікової політики є: закріплення її як локального нормативного акту економічного суб'єкта; формування сукупності методів побудови облікової системи економічного суб'єкта шляхом вибору запропонованих нормативними актами варіантів; становлення поняття професійне судження.

5. Встановлено, що облікова політика є визначальним елементом обліково-контрольного забезпечення діяльності підприємства, який позитивно впливає, як на інші його елементи, так і на обліково-контрольну систему в цілому, при одночасному виконанні, на наш погляд, основних умов: повна відповідність її положень чинним нормативно-правовим актам, що регулюють бухгалтерський облік підприємства, а також комплексне використання нормативних документів, науково-практичних розробок, рекомендацій їх застосування у сфері внутрішнього контролю; врахування особливостей функціонування конкретного підприємства; суцільна реалізація положень облікової політики в обліково-контрольній діяльності аграрного підприємства.

РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА В СИСТЕМІ ОБЛІКОВО-КОНТРОЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Фінансово-економічна характеристика господарства

Сільськогосподарське товариство з обмеженою відповідальністю «Хутірське» (далі СТОВ «Хутірське») розташоване в Петриківському районі Дніпропетровської області. Підприємство СТОВ «Хутірське» зареєстровано 24 лютого 2000 року за юридичною адресою Україна, 51822, Дніпропетровська обл., Петриківський р-н, село Хутірське, вулиця Центральна, будинок 172. Керівником організації є Рудовол Сергій Іванович.

СТОВ «Хутірське» є самостійною юридичною особою з орендними відносинами. Основною галуззю є рослинництво, а види економічної діяльності основний: 01.11 «Вирощування зернових та технічних культур», інші: 01.13 «Вирощування овочів та баштанних, коренеплодів та бульбоплодів», 01.19 «Вирощування інших сезонних культур», 01.61 «Допоміжні види діяльності у галузі вирощування сільськогосподарських культур».

Для того, щоб охарактеризувати розмір підприємства нам потрібно проаналізувати майно господарюючого суб'єкта, його капітал, рух та функціональний стан основних засобів.

Для аналізу майна підприємства проаналізуємо актив балансу, який складається з трьох розділів: необоротні активи, оборотні активи та витрати майбутніх періодів при цьому скористаємося показниками форми фінансової звітності «Баланс», а саме її актив. Тому пропонуємо розрахувати та проаналізувати таблицю «Оцінка майна СТОВ «Хутірське» за 2016-2020 рр.» (додаток А). Отже, що загальна сума майна у СТОВ «Хутірське» за досліджуваний період зросла в півтора рази. Це відбулося за рахунок

збільшення необоротних активів, а саме основних засобів в три рази. Оборотні активи також зросли за рахунок збільшення фондів обігу в десять разів, а саме поточної дебіторської заборгованості. Що стосується виробничих запасів, які є в складі оборотних виробничих фондів, то вони також зросли майже в три з половиною рази.

Аналіз капіталу господарюючого суб'єкта проводиться для визначення стану співвідношення власного капіталу та зобов'язань. Для проведення даного аналізу використовують пасив балансу, який складається з двох частин: власний капітал та зобов'язання або з п'яти розділів: власний капітал, забезпечення майбутніх витрат і платежів, довгострокові зобов'язання, поточні зобов'язання та доходи майбутніх періодів. Скористаємося знову ж формою фінансової звітності «Баланс», а саме пасив. Тому пропонуємо розрахувати та проаналізувати таблицю «Оцінка капіталу СТОВ «Хутірське» за 2016-2020 рр.» (додаток А). Висновок, загальна вартість капіталу у СТОВ «Хутірське» за досліджуваний період збільшилась в півтора рази. На це вплинуло зростання власного капіталу в 1,5 рази, та значне зменшення зобов'язань. При цьому у підприємства є тільки поточні зобов'язання.

Аналіз рахунку та функціонального стану основних засобів проводиться, щоб визначити наявність, рух та вибуття основних засобів за досліджуваний період з метою встановлення готовності для виконання своїх цілей. Для аналізу ми будемо використовувати форму №1 «Баланс» та форму №5 «Примітки до річної фінансової звітності». Тому пропонуємо розрахувати та проаналізувати таблицю «Оцінка руху та функціонального стану основних засобів СТОВ «Хутірське»» (додаток Б). Висновок, вартість основних засобів у 2016 році у порівнянні з 2020 роком збільшилась майже в 2,5 рази. Хоча при цьому річний приріст вартості основних засобів становив всього 52,5 %. Коефіцієнти оновлення у 2020 році, порівняно із 2016 роком зменшився на 25,04 відсоткових пункти. Коефіцієнт зносу на кінець 2020 року, порівняно з кінцем 2016 року знизився на 1,21 відсоткових пункти, що

відбулося за рахунок підвищення суми зносу на 147,75 %. Коефіцієнт придатності основних засобів на початок 2020 року, порівняно з кінцем 2016 року, збільшився на 1,2 відсоткових пункти.

На основі даних фінансової звітності визначаємо використання фінансових ресурсів, сильні та слабкі сторони підприємства та можливість поліпшення фінансового стану в майбутньому. Для аналізу ми будемо використовувати форму №2 «Звіт про фінансові результати». Тому пропонуємо розрахувати та проаналізувати таблицю «Фінансові результати діяльності СТОВ «Хутірське»» (додаток В). Висновок, дохід від реалізації у 2020 році порівняно з 2016 роком зріс до 44877 тис. грн., а це на 43,66 % більше порівняно з базовим роком. За рахунок цього збільшився відповідно і чистий дохід. При цьому чистий нерозподілений прибуток (непокриті збитки) від звичайної діяльності дещо знизився, а саме на 14,5 %.

Під фінансовою стійкістю розуміють такий стан фінансових ресурсів підприємства, їх структуру та рівень маневреності, за якого забезпечується фінансова незалежність та рівня ризику, рис. 2.1 показує нам оцінку фінансової стійкості СТОВ «Хутірське».

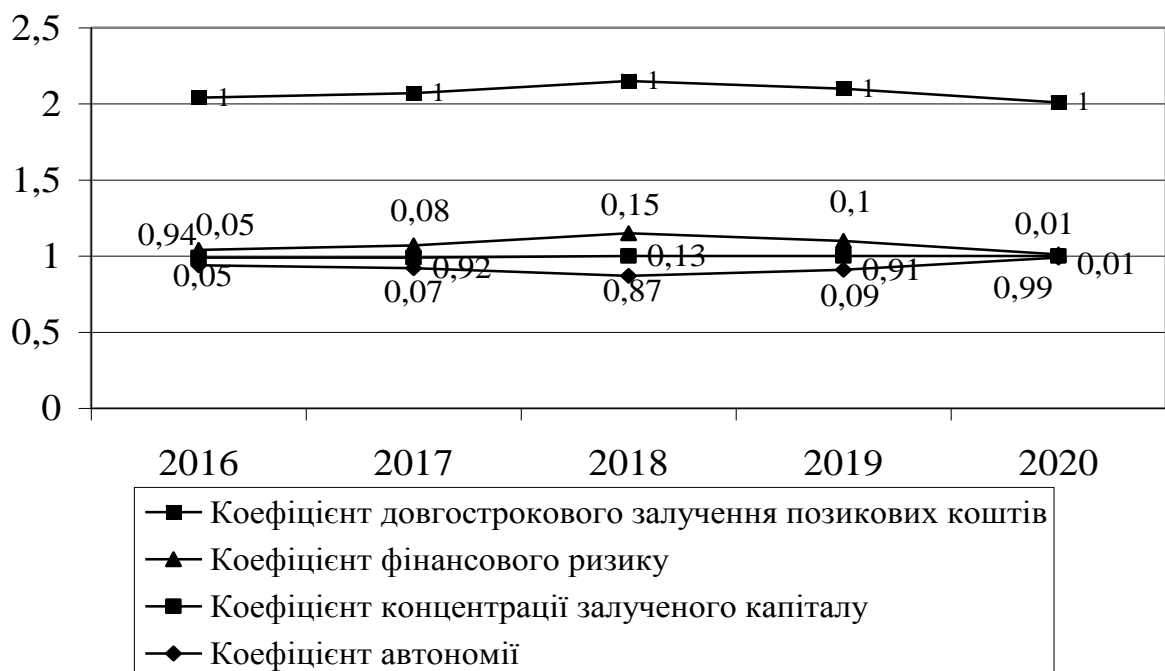


Рис. 2.1. Оцінка фінансової стійкості господарства за 2016-2020 рр.

Фінансова рівновага можлива лише за умови фінансової стійкості підприємств, вираженої досягненням прийняттого рівня прибутковості, кредитоспроможності та платоспроможності, необхідних для здійснення діяльності у конкретних ринкових умовах.

Необхідними умовами фінансової стійкості є такі зовнішні прояви, як платоспроможність, кредитоспроможність та прибутковість

Фінансово стійким можемо назвати таке підприємство, яке за рахунок власних коштів може забезпечити запаси і витрати, своєчасно розрахуватись із своїми зобов'язаннями, не допустити простроченої кредиторської заборгованості.

Проаналізувавши оцінку фінансової стійкості СТОВ «Хутірське», ми бачимо, що коефіцієнт автономії має чітку тенденцію до збільшення, це свідчить про збільшення частки власного капіталу в загальній сумі коштів, інвестованих у діяльність. Частка зобов'язань у величині пасивів зменшилася, про що зазначалося вище, як результат зменшився коефіцієнт концентрації залученого капіталу. Коефіцієнт співвідношення оборотних і необоротних активів, свідчить, що рівень забезпеченості необоротних активів оборотними засобами збільшився на 5%.

Визначення оцінки ліквідності та платоспроможності підприємства використовується для визначення здатності погасити свої зобов'язання власними коштами. Для аналізу ми будемо використовувати форму №1 «Баланс» та форму №2 «Звіт про фінансові результати». Тому для аналізу розрахуємо та проаналізуємо таблицю «Оцінка ліквідності, платоспроможності та оборотності оборотних активів СТОВ «Хутірське»» (Додаток Д).

На основі отриманих даних можемо зробити висновок, що підприємство не може в короткий термін погасити свої поточні зобов'язання, але при цьому може погашати свої короткострокові чи довгострокові зобов'язання, якщо для цього буде відведено певний час.

Чистий дохід від реалізації продукції з 2020 року по 2016 рік зріс майже в 1,5 рази та середньорічна вартість капіталу теж на 1,5 рази. Також відбулося покращення обертання оборотних активів та завантаження оборотних активів. Це означає, що оборотні активи почали використовувати ефективніше ніж у базовому періоді, що вказує на не дуже ефективне використання оборотних засобів.

Аналіз ділової активності підприємства полягає в дослідженні рівня і динаміки показників обертання. Для аналізу ми будемо використовувати форму №1 «Баланс» та форму №2 «Звіт про фінансові результати». Тому пропонуємо розрахувати та проаналізувати таблицю «Оцінка ділової активності СТОВ «Хутірське»» (Додаток Д).

На основі отриманих даних можемо зробити висновок, що відбулося прискорення кругообігу засобів господарства, на це вказує збільшення коефіцієнту обертання капіталу на 9,66%. Також відбулося збільшення величини продажу, що припадає на одиницю вартості засобів на 2,38%. Відбулося прискорення обертання оборотних активів, що позитивно впливає на стан господарства. Також з 2020 по 2016 роки покращилось обертання оборотних виробничих фондів та їх тривалість одного обороту склала 90 днів. Збільшилось підвищення попиту на продукцію підприємства у сім разів, а тривалість одного обороту підвищилася 32 днів, що підвищує прибуток господарства. Також це підтверджує коефіцієнт обертання власного капіталу, який збільшився на 10,6%. Але при цьому відбувається зростання купівлі продукції в кредит покупцями і термін повернення кредиту зменшується, що позитивно впливає на діяльність всього господарства.

В завершення аналізу підприємства проводиться рейтингове оцінювання фінансового стану господарства. При цьому всі раніше отримані дані групуються в комплексну таблицю «Комплексна оцінка стану СТОВ «Хутірське»» (додаток Е). На основі даної таблиці робимо такий висновок, що стан підприємства можна віднести до фінансово стійкого підприємства і

знаходиться в рейтингу А - високий.

Підводячи підсумок всього вище проаналізованого зазначаємо, що СТОВ «Хутірське» є досить стабільним підприємством і майже всі показники вказують на позитивний результат його діяльності.

2.2. Характеристика організації роботи бухгалтерської служби та оцінка базових засад організації обліку підприємства

Відмітимо, що ефективне функціонування сучасної обліково-аналітичної системи на сільськогосподарських підприємствах передбачає створення системи бухгалтерського обліку, що враховує функціонально-принципові особливості економічних підсистем, що дозволяє використовувати облікові інформаційні ресурси з метою аналізу, оцінки та прогнозування результатів діяльності сільськогосподарського підприємства в цілому та його структурних підрозділів, а також контролю за забезпеченням раціонального використання ресурсного потенціалу економічного суб'єкта.

Інформаційне забезпечення організації обліку представлено внутрішньою та зовнішньою інформацією та впливає на реалізацію стратегічних цілей та завдань підприємства через бюджетування, планування, аналіз, контроль та регулювання. Отримана інформація є стратегічним орієнтиром підприємства та визначає наявність ознак кризи, або констатує факт її наступу. Така інформація використовується у системі бухобліку з метою розробки стратегії антикризового управління.

Порядок організації та ведення бухгалтерського обліку в СТОВ «Хутірське» включає ряд складних елементів, які використовуються у процесі формування системи обліку та звітності. З метою формування комплексної системи бухгалтерського обліку та оподаткування СТОВ «Хутірське» проведемо аналіз основних процедур ведення бухгалтерського обліку на основі практичного досвіду бухгалтерії СТОВ «Хутірське»,

сформовані висновки та пропозиції щодо існуючої системи обліку. У рамках затвердження облікової політики СТОВ «Хутірське» розглянуто такі її складові:

- робочий план рахунків бухгалтерського обліку (з розшифровками синтетичних та аналітичних рахунків);
- форми первинних облікових документів, якими не передбачені типові форми законодавством, і навіть форми документів для внутрішньої бухгалтерської звітності;
- порядок проведення інвентаризації активів та зобов'язань організації;
- методи оцінки активів та зобов'язань;
- правила документообігу та технологія обробки облікової інформації;
- порядок контролю господарських операцій;
- інші рішення, необхідних організації бухгалтерського обліку.

Для формування фінансової звітності відповідно до діючих нормативних актів керівництво підприємства формує облікову політику, визначаючи методи ведення обліку для достовірного відображення фінансового та майнового стану і результатів діяльності підприємства [2].

«Облікова політика підприємства це не просто сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, але й вибір методики обліку, яка надає можливість використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя в обліку» [16].

Власна облікова політика встановлюється підприємством лише відносно тих господарських операцій, які мають місце в його діяльності або заплановують на майбутнє.

Облікова політика СТОВ «Хутірське» є стислою за змістом, основна частина якої присвячена розкриттю методичних аспектів ведення обліку на підприємстві.

Основним недоліком облікової політики СТОВ «Хутірське» є відсутність «Положення про бухгалтерську службу». При аналізі

організаційно-технічних аспектів облікової політики підприємства, було виявлено відсутність на підприємстві такого важливого положення, як положення про інвентаризацію.

Бухгалтерський відділ СТОВ «Хутірське» на чолі з головним бухгалтером є одним з провідних підрозділів управлінської структури підприємства, яка забезпечує формування повної і достовірної інформації про результати діяльності та майновий фінансовий стан підприємства, необхідної для прийняття ефективних рішень, здійснення контролю за виконанням матеріальних, трудових, фінансових ресурсів і попередження негативних явищ у господарстві. Бухгалтерія є самостійним, спеціальним структурним підрозділом, який здійснює облік та складання бухгалтерської звітності.

Для СТОВ «Хутірське» характерна лінійна організація бухгалтерської служби, а саме всі працівники бухгалтерії підпорядковуються головному бухгалтеру СТОВ «Хутірське». Бухгалтерська служба на СТОВ «Хутірське» складається з 4 бухгалтерів та касира. Кожен із них виконує свою функцію в обліковому процесі господарства. В табл. 2.1 проаналізуємо працівників бухгалтерії за наступними характеристиками:

Таблиця 2.1

Якісні характеристики працівників бухгалтерії

Посада	Наявність у працівника вищої освіти	в т.ч. за фахом	Рік закінчення ЗВО	Підвищення кваліфікації	Вік працівника	Програмні продукти якими володіє
Головний бухгалтер	так	так	1989	так	57	1С «Бухгалтерія»
Бухгалтер	так	так	1997	так	49	MEDoc
Бухгалтер з оплати праці	так	так	1987	так	55	-
Бухгалтер по виробництву	так	так	2001	ні	38	Парус
Касир	ні	ні	2010	ні	36	-

Розрахуємо оптимальну кількість працівників облікового апарату на СТОВ «Хутірське». Визначення чисельності працівників обліку можна за такою формулою [14]:

$$\mathcal{C} = \frac{T_3}{\Phi} \times K \times K_{\text{кпз}}, \quad (2.1)$$

Загальна трудомісткість виконаних робіт 7000 людино-годин, річний фонд робочого часу одного працівника 1980 год., коефіцієнт невиходів працівників з причин відпусток, хвороби (1,15), коефіцієнт, що враховує питому вагу робіт з бухгалтерського обліку та звітності, яка виконується на ПЕОМ (1,3).

Отже, оптимальна чисельність працівників відділу бухгалтерського обліку становить:

$$\mathcal{C} = \frac{7000}{1980} \times 1,15 \times 1,3 = 5,3$$

Приймається 5 працівників. На СТОВ «Хутірське» чисельність працівників відділу бухгалтерії становить 4 особи. Для покращення організації бухобліку та складання фінансової звітності пропонуємо оптимізувати деякі види облікових робіт.

Проаналізувавши процес організації бухобліку в СТОВ «Хутірське» зробимо висновок, що на початковому етапі і в подальшому були здійснені виділені такі елементи організації бухобліку:

1. Відповідальність за ведення бухгалтерського та податкового обліку.
2. Інструментарій бухобліку та податкового обліку.
3. Основні законодавчі джерела, посилання відповідні документи, які використовуються у процесі обліку.
4. Основні внутрішні документи, які використовуються у процесі обліку.
5. Використання в процесі обліку аналітичні та синтетичні рахунки.
6. Основні вимірювачі у розрахунках та бухгалтерських проводках.
7. Порядок обліку та інвентаризації майна та зобов'язань.

8. Порядок обліку матеріальних цінностей та основних засобів.
9. Порядок обліку витрат.
10. Порядок ведення обліку доходів від підприємницької діяльності.
11. Порядок ведення податкового обліку.
12. Інше.

Наголосимо, що для визначення напрямків формування та вдосконалення організації бухобліку СТОВ «Хутірське» використовуються дані законодавчих документів, що регламентують діяльність підприємства, а також враховується те, що важливі особливості системи обліку не визначено на законодавчому та нормативному рівнях. Підприємству доводиться самостійно розробляти внутрішні регулюючі діяльність документи, створювати макети первинних джерел інформації для бухгалтерського обліку, а також методики основних елементів обліку. Для формування комплексної системи бухгалтерського обліку СТОВ «Хутірське» рекомендується прописувати основні положення концепції та методики побудови бухгалтерського обліку у затверджених документах, що регулюють облікову діяльність.

Отже, на підставі проведеної оцінки організацію бухобліку робимо висновок, що ведення бухгалтерського обліку в СТОВ «Хутірське» ведеться згідно чинного законодавства України. Ведення обліку у господарстві ведеться бухгалтерією на чолі з головним бухгалтером. На підприємстві лінійна організація бухгалтерської служби. Однак, є і деякі зауваження. В СТОВ «Хутірське» не має затвердженого графіка документообігу. Відсутність такого документу ускладнює обліковий процес та уповільнює його. Це є значним недоліком, адже підприємство використовує безліч первинних документів, кожний з яких має свої особливості заповнення.

Так як дане дослідження присвячене окремим аспектам обліково-контрольного забезпечення діяльності аграрного підприємства, то наше дослідження показало, що на підприємстві слабо розвинений інструментарій

процедур внутрішнього контролю, вкладених у забезпечення внутрішнього контролю за бухгалтерської звітністю. На підприємстві взагалі не розкриваються процедури внутрішнього контролю у положеннях про внутрішній контроль, адже контрольні процедури здійснюються, які спрямовані на забезпечення достовірності та своєчасності бухгалтерської (фінансової) звітності, проте ці положення можна лише умовно віднести до процедур внутрішнього контролю, оскільки ці процедури не розкривають конкретні дії економічного суб'єкта, наприклад: проведення перевірок здійснення господарських та фінансових операцій; проведення перевірок повноти, достовірності та своєчасності складання звітності; використання адекватних ефективних і відповідних законодавству способів обліку подій, операцій, угод тощо.

Хоча деякі принципи внутрішнього контролю розкрито у політиці внутрішнього контролю. Однак при детальному їх вивченні було виявлено проблему самостійного обмеження підприємством області дії системи внутрішнього контролю [17]. Наприклад, принцип відповідності, за яким система внутрішнього контролю має контролювати ті операції, пов'язані з цілями організації. Тобто факти, які можна віднести до розряду не пов'язаних з цілями підприємства, можуть не контролюватись, що може призвести до спотворення бухгалтерської (фінансової) звітності. Так само викликає сумніви в досягненні достовірності та своєчасності бухгалтерської (фінансової) звітності за принципами: принцип суттєвості, ризик-орієнтованості або пріоритетності. Відповідно до цього принципу досліджуються і розробляються контрольні процедури лише з пріоритетних напрямів, у своїй не розкривається критерії пріоритетності. Принципи, що обмежують дію системи внутрішнього контролю, не сприяють забезпеченню достовірності та своєчасності бухгалтерської (фінансової) звітності. Причиною цієї проблеми вважатимуться відсутність стандартизації внутрішнього контролю.

Відмітимо, що в умовах коли економічна діяльність підприємства динамічно розвивається зумовлюється посилення контролю над відображенням результатів та подій у системі бухгалтерського обліку. Розмаїття та складність операцій суб'єктів господарювання вважають, що достовірність фінансової звітності та відповідність операцій з майновими інтересами засновників, акціонерів та власників не повною мірою можуть бути підтвержені зовнішнім та внутрішнім аудитом. Різні мотиви суб'єктів викликають факт порушення у фінансових та господарських операціях з активами та зобов'язаннями на підприємствах.

Для запобігання негативним результатам застосовують різні форми економічного контролю. В ринковій економіці у функціонуванні підприємств найефективнішою формою контролю вважається бухгалтерська експертиза різноманітних періодів облікового процесу, відображення фактів та подій фінансово-економічної господарської діяльності [3]. Щоб задовольнити потребу зацікавлених суб'єктів у неупередженості обліково-розрахункової інформації про результати руху зобов'язань та активів, а також їх стани за допомогою бухгалтерської експертизи впевнено можна показати, що підприємство може бути привабливим інвестиційним. В даний час у суб'єктів господарювання має бути можливість вибору форм економічного контролю, у зв'язку з цим бухгалтерська експертиза у системі контролю відповідно має стати однією з її доступних форм, для проведення бухгалтерської експертизи у фінансово-господарській діяльності підприємства для запобігання несприятливим подіям.

2.3. Система формування облікової політики підприємства

Вибір способів організації, ведення бухгалтерського обліку та формування облікової політики є складним процесом, заснованим насамперед на глибокому знанні значної кількості чинних нормативних актів.

Тому при формуванні облікової політики необхідно використовувати методи, що дозволяють максимально оперативно та повно відібрати всі варіанти способів організації та ведення бухгалтерського обліку, структурувати їх за елементами облікової системи, щодо яких є можливість вибору цих способів, а також чітко уявити послідовність розробки облікової політики.

Основними джерелами розробки елементів облікової політики у СТОВ «Хутірське» є П(С)БО, Наказ Мінфіну України від 24.05.95 р. № 88 «Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» [31], Лист Мінфіну України «Про облікову політику» [26], Лист Мінфіну фінансів України «Щодо застосування нормативно-правових документів з бухгалтерського обліку» [48], Лист Мінфіну України «Щодо суттєвості у бухгалтерському обліку і звітності» [49].

В основі нашого уявлення про етапи формування облікової політики на підприємстві лежить запропоноване її визначення. Послідовність здійснення дій кожного етапу у результаті має забезпечити отримання сукупності способів обліку, обраних із запропонованих нормативними актами і зафіксованих у внутрішньому стандарті економічного суб'єкта.

В першому розділі даного дослідження були обґрунтовані теоретичні положення облікової політики, що включають: визначення її місця в системі обліково-контрольного забезпечення діяльності аграрного підприємства як основи для систематизації та інтеграції облікових та контрольних процесів економічних суб'єктів, що дозволяє за умови практичної реалізації, виключення помилок, урахування специфіки діяльності, відповідності нормативним актам підвищити релевантність одержуваної інформації для забезпечення ефективності діяльності; формулювання авторського визначення облікової політики, що характеризує її як оформлену стандартом економічного суб'єкта сукупність способів побудови його облікової системи шляхом вибору запропонованих нормативними актами варіантів оцінки та обліку активів, капіталу, зобов'язань, доходів, витрат, фактів господарського

життя та ін., заснованого на професійному судженні бухгалтера з метою формування достовірної звітності. Уточнене визначення на відміну наявних підходів акцентує увагу на суб'єктивності поняття облікової політики залежно від якості професійного судження; відкритості складу її елементів; універсальність використання з метою різних видів обліку.

У зв'язку з цим перший етап процесу формування облікової політики СТОВ «Хутірське» полягає в обґрунтуванні вибору способу бухгалтерського обліку, який реалізується, насамперед, за допомогою визначення таких методів нормативно-правових актів. Особливістю нормативного регулювання бухгалтерського обліку підприємства те, що у порівнянні з нормативно-правовими актами у сфері обліку інших економічних суб'єктів воно значно менш варіативно. Так, встановлено єдиний порядок застосування Єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку, обов'язкові загальні вимоги до обліку нефінансових, фінансових активів, зобов'язань, їх змінних операцій, отриманих фінансових результатів на відповідних рахунках, включаючи вимоги щодо їх визнання, оцінки, угруповання, загальні способи та правила організації та ведення податкового обліку.

Бухгалтерський облік регулюється Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [27], а також Інструкцією №291 «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» [30], а в частині використання первинних документів Наказ Мінфіну України «Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» [31], щодо реєстрів бухобліку - Наказ Міністерства аграрної політики «Про затвердження спеціалізованих форм реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств та методичних рекомендацій з їх застосування» [32].

Відбір інформації, що відноситься до способу ведення обліку, пропонуємо провести з використанням контент-аналізу за ключовими

словами: облікова політика, спосіб, або, може. Потім необхідно провести залік повторюваних положень із посиланням на нормативно-правові акти.

На другому етапі формування облікової політики здійснюється прийняття рішень щодо вибору способу бухгалтерського обліку. Слід враховувати положення про те, що підприємство, у разі відсутності у нормативних правових актах способів ведення бухгалтерського обліку, можуть розробити їх самостійно, узгодивши в окремих випадках із органами, які здійснюють повноваження засновників. Прийняттю обґрунтованого рішення щодо вибору методу бухгалтерського обліку може багато в чому сприяти розробка системи формування облікової політики підприємства. Пропозиції щодо її структури зводяться до наступного. Доцільно сформувати двовимірну морфологічну матрицю, рядки якої містять елементи облікової системи, щодо яких є можливість вибору методу бухгалтерського обліку, а графи – варіанти методів, запропоновані нормативними актами бухгалтерського обліку підприємства.

Формування системи облікової політики в СТОВ «Хутірське» передбачає затверджені: Робочий план рахунків, правила рядкового перекладу українською мовою первинних (зведених) облікових документів, складених іншими, ніж українською мовами; терміни та порядок інвентаризації активів та зобов'язань. Система формування облікової політики може використовуватись на регулярній основі для аналізу змісту нормативних актів при введенні в дію нових документів, що регулюють бухгалтерський облік на підприємстві, а також коригування та уточнення його способів. Наприклад, з метою формування облікової політики до неї слід внести варіанти способів організації та ведення бухгалтерського обліку, що дозволить встановити такі характеристики.

Для посилення ролі системи формування облікової політики у процесі систематизації можливих способів організації та ведення бухгалтерського обліку її доповнюють іншими нормативними актами, які не належать

виключно до регулювання облікової діяльності аграрних підприємств [36]. Наприклад, «Про порядок ведення касових операцій юридичними особами та спрощений порядок ведення касових операцій індивідуальними підприємцями та суб'єктами малого підприємництва» створює основу для включення до облікової політики підприємства наступних положень:

- встановлення максимально допустимої суми готівки, яка може зберігатися в касі після виведення в касовій книзі суми їх залишку на кінець робочого дня, а також способу визначення ліміту залишку готівки;
- порядок приймання до каси готівки, що здаються відокремленим підрозділом;
- порядок видачі відокремленому підрозділу з каси готівки, необхідних для проведення касових операцій;
- термін видачі готівки (заробітної плати, стипендій та ін.);
- встановлення працівника, його посадових прав та обов'язків для здійснення касових операцій з інвалідами по зору;
- порядок зберігання касових документів, оформлених на паперовому носії або в електронному вигляді;
- порядок засвідчення копій довіреності, оформленої на кілька виплат або отримання готівки в різних юридичних осіб, індивідуальних підприємців при видачі готівки за довіреністю;
- термін, на який видаються готівка під звіт;
- заходи щодо забезпечення безпеки готівки під час касових операцій, зберігання, транспортуванні;
- порядок та строки проведення перевірок фактичної наявності готівки.

Як приклад нормативного акта, окремі положення якого доцільно включити до системи формування облікової політики, що формує основу порядку відшкодування працівникам витрат, пов'язаних із службовими відрядженнями.

Третій етап формування облікової політики підприємства полягає в

юридичному оформленні обраних способів бухгалтерського обліку, зафіксованих в обліковій політиці, за допомогою видання організаційно-розпорядчих документів. Зазначимо традиційність цього етапу, проте перші два мають відмітні ознаки. Вони дозволяють більш предметно подати конкретні дії та процедури, що сприяють комплексному огляду та оперативному вибору варіативних положень нормативних актів з бухгалтерського обліку, повноти та якості облікової політики. Найбільш наочно етапи та послідовність формування облікової політики СТОВ «Хутірське» представлені на рис. 2.2.

В даних етапах формування облікової політики СТОВ «Хутірське» наведено конкретні дії, які можуть бути використані й іншими економічними суб'єктами.

Отже, процес формування облікової політики підприємства та визначення її змісту, що включають встановлені залежності складу організаційних, технічних та методологічних аспектів облікової політики від особливостей діяльності та організаційної структури підприємства; виділені етапи формування облікової політики, що визначають послідовність та зміст конкретних дій, що дозволяє здійснити оперативний, якісний вибір способів бухгалтерського обліку щодо елементів облікової системи відповідно до чинних нормативних актів, а також ефективно обґрунтувати оцінку якості облікової політики при здійсненні внутрішнього та зовнішнього контролю.

В процесі дослідження були виявлені етапи формування облікової політики підприємства, що включає:

- 1) використання контент-аналізу нормативно-правових актів, що регулюють бухгалтерський облік;
- 2) розробку структури та змісту системи формування облікової політики, рядки якої містять елементи облікової системи, щодо яких є можливість вибору методу бухгалтерського обліку, а графі варіанти методів, запропоновані нормативними актами бухгалтерського обліку. Система

формування облікової політики контролює значення і може бути використана в оцінці якості облікової політики підприємства як при здійсненні зовнішнього, так і внутрішнього контролю.



Рис. 2.2. Етапи формування облікової політики СТОВ «Хутірське»

Зроблено висновок про зміст етапів формування облікової політики СТОВ «Хутірське», що дозволяє предметно подати конкретні дії та

процедури, що сприяють комплексному огляду та оперативному вибору варіативних положень нормативних актів з бухгалтерського обліку, повноті та якості облікової політики, а також щодо можливості їх використання у практичній діяльності інших економічних суб'єктів

Висновки до розділу 2

1. На основі рейтингове оцінювання фінансового стану господарства зроблено, що стан підприємства можна характеризувати як фінансово стійке підприємство і знаходиться в рейтингу А - високий. СТОВ «Хутірське» є досить стабільним підприємством і майже всі показники вказують на позитивний результат його діяльності.

2. При аналізі організаційно-технічних аспектів облікової політики підприємства, було виявлено відсутність на підприємстві такого важливого положення, як положення про інвентаризацію. Бухгалтерський відділ СТОВ «Хутірське» на чолі з головним бухгалтером є одним з провідних підрозділів управлінської структури підприємства. Бухгалтерія є самостійним, спеціальним структурним підрозділом, який здійснює облік та складанням бухгалтерської звітності. Для СТОВ «Хутірське» характерна лінійна організація бухгалтерської служби, а саме всі працівники бухгалтерії підпорядковуються головному бухгалтеру СТОВ «Хутірське». Бухгалтерська служба на СТОВ «Хутірське» складається з 4 бухгалтерів та касира.

3. Облікова політика СТОВ «Хутірське» є стислою за змістом, основна частина якої присвячена розкриттю методичних аспектів ведення обліку на підприємстві. Основним недоліком облікової політики СТОВ «Хутірське» є відсутність «Положення про бухгалтерську службу».

4. В процесі дослідження були виявлені етапи формування облікової політики підприємства, що включає: використання контент-аналізу нормативно-правових актів, що регулюють бухгалтерський облік; розробку

структури та змісту системи формування облікової політики, рядки якої містять елементи облікової системи, щодо яких є можливість вибору методу бухгалтерського обліку, а графі варіанти методів, запропоновані нормативними актами бухгалтерського обліку. Система формування облікової політики контролює значення і може бути використана в оцінці якості облікової політики підприємства як при здійсненні зовнішнього, так і внутрішнього контролю.

5. Зроблено висновок про зміст етапів формування облікової політики СТОВ «Хутірське», що дозволяє предметно подати конкретні дії та процедури, що сприяють комплексному огляду та оперативному вибору варіативних положень нормативних актів з бухгалтерського обліку, повноті та якості облікової політики, а також щодо можливості їх використання у практичній діяльності інших економічних суб'єктів

6. В процесі дослідження були виявлені етапи формування облікової політики підприємства, що включає: використання контент-аналізу нормативно-правових актів, що регулюють бухгалтерський облік; розробку структури та змісту системи формування облікової політики, рядки якої містять елементи облікової системи, щодо яких є можливість вибору методу бухгалтерського обліку, а графі варіанти методів, запропоновані нормативними актами бухгалтерського обліку. Система формування облікової політики контролює значення і може бути використана в оцінці якості облікової політики підприємства як при здійсненні зовнішнього, так і внутрішнього контролю.

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ В СИСТЕМІ ОБЛІКОВО-КОНТРОЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ АГРАРНОГО ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Розробка рекомендацій щодо вдосконалення облікової політики підприємства

Бухгалтерський облік постійно розвивається з появою нових типів фактів економічного життя. Багато сотень років розвитку економічних відносин система бухгалтерського обліку демонструвала визначну стійкість за рахунок потенціалу інформаційної ємності та гнучкості у відображенні фактів господарського життя. За останні десятиліття суттєво зросла кількість завдань, що стоять перед практикою бухгалтерського обліку у зв'язку з процесами глобалізації, підвищенням різноманітності та інтенсифікації економічних відносин, розвитком комп'ютерних технологій, становленням цифрової економіки.

У наші дні загострюються проблеми, спричинені обмеженнями бухгалтерської звітності у можливостях забезпечення прозорості та задоволення потреб різних користувачів. Практика показує, що інтереси різних груп користувачів бухгалтерської інформації економічного суб'єкта як значно різняться, а й часто протилежні. Кожна група користувачів обстоює ті форми та зміст звітності, які відповідають її інтересам [23]. Але в будь-якій теорії виграш однієї сторони тягне за собою програш для іншої. Так, виграш держави означає програш підприємства, його службовців та кредиторів [21]. Інтереси користувачів різняться настільки, що звітність на одній обліковій базі стає недостатньою, внаслідок чого виникає практика ведення декількох паралельних систем обліку. На нашу думку, також необхідно поставити під сумнів апріорне знання специфіки інформаційних запитів різних груп

користувачів. Ці запити можуть змінюватись та відрізнятися в рамках однієї групи користувачів. Не завжди найкраща практика роботи з обліковою інформацією може бути узагальнена та впроваджена у загальне користування.

Актуальність розробки положень щодо вдосконалення облікової політики підприємства обумовлена кількома обставинами. Насамперед, процесом реформування бухгалтерського обліку підприємств аграрного сектора, що динамічно розвиваються, який створює певні труднощі в обліковій діяльності аграрних підприємств.

Проблеми формування облікової політики підприємства, зумовлені недостатньою розробленістю нормативної бази, багато з яких нині втратили свою актуальність у зв'язку з її реформуванням.

Однією з найскладніших проблем при формуванні та вдосконаленні облікової політики, на думку Соколова Я.В., є різноспрямовані цілі її розробки, а також необхідність досягнення компромісу між інтересами спеціалістів різних структурних підрозділів економічного суб'єкта зі спрощення діяльності [37].

Облікова політика більшості суб'єктів як недержавного так і державного сектора перестала бути ідеальною і потребує деякого доопрацювання. Автори фіксують відсутність у ній всіх необхідних розділів та положень, серед яких наводять рекомендовані дев'ять розділів: вступний розділ, загальні положення, порядок організації бухгалтерського обліку, особливості обліку операцій, порядок та строки проведення інвентаризації, порядок та терміни подання бухгалтерської та іншої звітності, порядок організації та забезпечення внутрішнього фінансового контролю, зміна облікової політики, додатки до облікової політики. Наступними зазначеними вадами облікової політики діючих підприємств є: відсутність у її складі робочого плану рахунків; особливостей обліку нефінансових активів; неповний склад програм тощо [6].

Вважаємо, що розробку рекомендацій щодо вдосконалення облікової політики доцільно здійснювати у кілька етапів. На першому етапі, на нашу думку, важливо сформулювати уявлення про її характеристику за класифікаційними ознаками, що може сприяти визначенню напрямів покращення облікової політики. Експрес-оцінка облікової політики за класифікаційними ознаками дозволяє визначити основні напрямки її вдосконалення.

Характеристика облікової політики за класифікаційними ознаками для підприємства та напрями її вдосконалення представлені в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Характеристика облікової політики за класифікаційними ознаками для підприємства та напрями її вдосконалення

Ознаки класифікації облікової політики	Коротка характеристика	Напрями вдосконалення
1. З метою створення облікової політики	- для цілей бухгалтерського обліку; - для цілей податкового обліку.	Розробка облікової політики для цілей управлінського обліку та стратегічного обліку.
2. За складом елементів облікової політики	- стандартна (яка містить організаційний, технічний, методологічний аспекти).	Розробка інших елементів облікової політики: управлінських, аналітичних, закупівельних та ін.
3. За періодом дії облікової політики	- попереднього періоду.	Розробка облікової політики звітного періоду та періоду, наступного за звітним.
4. За необхідністю внесення змін до облікової політики	- що вимагає внесення змін.	Розробка коригувальних та нових положень облікової політики.
5. За різноманітністю здійснюваних видів діяльності підприємства	- облікова політика багатопрофільного підприємства	Розробка положень облікової політики, що відображають специфіку аграрного підприємства.

На другому етапі розробки рекомендацій щодо вдосконалення облікової політики слід, на наш погляд, оцінити склад її елементів та визначити наявність помилок. На жаль, дослідження вказують на те, що облікова політика аграрних підприємств від них не звільнена та містить:

1) неправильну форму ведення бухгалтерського обліку - через журнали операцій, що суперечить Наказу Міністерства аграрної політики від 04.06.09 р. №390 «Про затвердження спеціалізованих форм реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств та методичних рекомендацій з їх застосування» [32], а також положенням облікової політики, в яких закріплюється використання підприємством для ведення бухгалтерського автоматизованого (комп'ютерного) обліку в електронному вигляді різних програмних комплексів тощо.

2) Помилкове формулювання вартості, за якою приймаються до обліку отримані за договором дарування об'єкти нефінансових активів - поточна ринкова вартість, тоді у П(С)БО «Нематеріальні активи» зазначено застосування поточної оцінної вартості.

3) Необґрунтоване віднесення до складу основних засобів як окремих об'єктів витрат на встановлення пожежної сигналізації, системи відеоспостереження, локальної комп'ютерної мережі, вентиляційних систем, що суперечить змісту витрат згідно пункту 22 П(С)БО «Основні засоби».

4) Невірна вказівка вартості матеріальних запасів, що застосовується при їх списанні – за середньою вартістю кожної одиниці, порушуючи п.18 П(С)БО «Запаси», який передбачає відображення в обліку вибуття цих активів за фактичною вартістю кожної одиниці або за середньою фактичною вартістю.

5) Неповний опис порядку списання на позабалансовий рахунок кредиторської заборгованості з минулим терміном позовної давності, в якому не зазначено обов'язкову наявність документально оформлених результатів інвентаризації розрахунків, що впливає з п. 3.48 «Положення про

інвентаризацію активів та зобов'язань».

6) Помилка застосування вартості матеріальних цінностей для нарахування доходів від відшкодування збитків, заподіяного недостачами, розкраданнями – їх ринкова вартість, тоді як п. 20 П(С)БО «Запаси» наказує використовувати у разі поточну відновлювальну вартість матеріальних цінностей, тобто. суму, яка потрібна для їх відновлення на дату виявлення збитків.

7) Помилкове використання при розкритті в обліковій політиці складу накладних витрат позначення сум амортизації – амортизаційні відрахування на відновлення основних засобів, нематеріальних активів.

В обліковій політиці деяких підприємств є неточності теоретичного характеру, виражені у змішуванні положень, що відносяться до різних її елементів. В організаційному розділі містяться норми, що належать до технічного аспекту (коди видів фінансового забезпечення для формування номера рахунку робочого плану рахунків; перелік програм автоматизації бухгалтерського обліку; посилення на перелік самостійно розроблених форм документів; порядок зберігання документів; порядок виведення на паперовий носій автоматизованих реєстрів бухгалтерського обліку, терміни подання філією звітності, терміни проведення інвентаризації, види сформованих комісій, перелік операцій, що використовуються, положення про здійснення внутрішнього контролю та методологічного аспекту (порядок розрахунків з підзвітними особами, повернення грошових документів) видачі довіреностей, придбання ПММ).

Зазначимо недоліки методологічного розділу. Насамперед, він названий методичним, що, на погляд, недостатньо точно, позаяк у ньому закріплює використовувану сукупність способів ведення бухгалтерського обліку за всіма об'єктами, вибір методів ведення бухгалтерського обліку з усієї сукупності способів, придатних йому. В економічній літературі дискусійним є питання назви цього аспекту облікової політики. Такі автори,

як Пушкар М.С. [34], Шарманська В.М. [44], Яковенко А. [51] виділяють методичний аспект облікової політики; Войнаренко М. П. [9], Лукінова О. [19] визначають цей аспект як методологічний. У зв'язку з цим наведемо визначення методики та методології, якими керуємося у цьому дослідженні. Методика – наука про методи викладання чи сукупність методів навчання чогось, практичного виконання чогось. Методологія - вчення про науковий метод пізнання; принципи та засоби організації теоретичної та практичної діяльності природничих наук; або сукупність методів, що застосовуються в якійсь науці.

У методологічному розділі облікової політики підприємства містяться положення, що належать до технічного розділу, що стосуються інвентаризації об'єктів, що враховуються на балансі, а також документування майна, зобов'язань та фактів господарського життя. Цей розділ перевантажений нормами, якими відсутня у нормативних актах можливість вибору будь-якого способу ведення бухгалтерського обліку. Крім положень, зазначених вище на підтвердження фактів наявності помилок, наведемо окремі їх ознаки - присвоєння основним засобам унікального інвентарного номера; основа обліку земельних ділянок; склад матеріальних запасів; облік на позабалансових рахунках; облік бюджетних зобов'язань.

Таким чином, дані заходи, реалізація яких може багато в чому підвищити якість облікової політики підприємства, пропонуємо усунути помилкові положення; визначити чітку її структуру, що містить організаційний, технічний та методологічний розділи, виключивши з них чинні норми, обов'язкові для виконання будь яким підприємством.

Наступним, на нашу думку, логічно, визначається етап розробки рекомендацій щодо вдосконалення облікової політики підприємства є встановлення в ньому відсутніх положень, обумовлених наявністю варіативності діючих норм. Верига Ю.А. справедливо наголошує на важливості оцінки повноти облікової політики для оптимальної організації

облікової діяльності [8]. Порівняння з обліковою політикою дозволяє визначити елементи облікової системи, щодо яких рекомендується відобразити вибір способу бухгалтерського обліку.

У цій частині дослідження запропоновано етапи розробки рекомендацій щодо розвитку облікової політики підприємства. Так, на першому етапі, характеристика облікової політики підприємства за класифікаційними ознаками для аграрних підприємств дозволила визначити основні напрямки розвитку, що перебувають у розробці додаткових, крім стандартних елементів облікової політики, а також положень, що відображають специфіку та різноманітність здійснюваних видів діяльності. На другому етапі, у процесі оцінки змісту облікової політики підприємства на відповідність чинним нормативним актам з бухгалтерського обліку аграрних підприємств виявлено помилки та положення, що не передбачають варіативність способів його організації та ведення. На третьому етапі визначено недостатні положення облікової політики підприємства на основі її порівняння з такими, що містять можливість вибору способів обліку нормативними вимогами, систематизованими в морфологічній матриці формування облікової політики аграрних підприємств.

Таким чином, у цьому дослідженні обґрунтовано такі заходи, реалізація яких може багато в чому підвищити якість облікової політики підприємства:

- усунення помилкових положень;
- визначення чіткої структури, що містить організаційний, технічний і методологічний розділи, а також виключення з них чинних норм, обов'язкових для виконання аграрними підприємствами без можливості вибору;
- розробка управлінських, аналітичних та інших елементів облікової політики, а також положень, що відображають специфіку аграрного виробництва;
- внесення відсутніх положень, що відображають вибір способів

ведення бухгалтерського обліку відповідно до вимог нормативних актів, що регулюють бухгалтерський облік аграрних підприємств.

Запропоновані дії для розробки рекомендацій щодо вдосконалення облікової політики аграрних підприємств та їхня послідовність може бути використана у розвитку методичних засад формування облікової політики інших економічних суб'єктів. Отже, підсумовуючі наголосимо на значимості та актуальності формування облікової політики підприємства як для внутрішніх, так і для зовнішніх користувачів (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Оцінка значимості формування облікової політики підприємства для внутрішніх та зовнішніх користувачів

Таким чином, здійснивши аналіз позитивних та негативних аспектів та підходів щодо розробки положень облікової політики підприємства ми дійшли висновку, що вона є необхідною для кожного окремого підприємства та може бути оформлена у вигляді наступного процесу, який наведено в додатку Ж. Пропонуємо також для формування облікової політики розробити «Наказ ро облікову політику підприємства», а також було встановлено, що на підприємстві відсутнє «Положення про бухгалтерську службу», то ж вбачаємо за доречне розробити і затвердити дане положення.

3.2. Методичні положення облікової політики з метою внутрішнього контролю

Методичні положення облікової політики для цілей внутрішнього контролю є важливою частиною діяльності економічного суб'єкта, які дозволяють визначити порядок та якісно обліковий процес, а також реалізувати контрольну функцію бухгалтерського обліку.

Пояснимо свою позицію щодо методичних положень облікової політики для цілей внутрішнього контролю та охарактеризуємо такими тезами:

- контроль є однією з функцій управління, кожен здійснює управління (структурний підрозділ, посадова особа) та виконує контрольну функцію в межах своїх повноважень, посадових обов'язків;

- внутрішній контроль, виходячи з вимог нормативних актів, що регулюють бухгалтерський облік, здійснює суб'єкт обліку відповідно до положення, затвердженого в рамках облікової політики;

- методичні положення облікової політики з метою внутрішнього контролю у вузькому значенні представлені положенням про нього, а в широкому - положеннями облікової політики, дотримання яких піддається

перевірці в процесі його здійснення;

- положення про внутрішній контроль складає, крім іншого, технічний аспект облікової політики, а його зміст визначає мету, завдання, принципи, види, форми, прийоми та способи, предмет, об'єкти, періодичність та терміни здійснення, порядок оформлення результатів контрольної діяльності бухгалтерії, формуючи цим методичні положення облікової політики з метою внутрішнього контролю.

При розробці методичних положень облікової політики з метою внутрішнього контролю аграрні підприємства можуть адаптувати з урахуванням своїх особливостей норми документів, що регулюють внутрішній фінансовий контроль [8].

Метою внутрішнього контролю, на нашу думку, є забезпечення економності, ефективності та результативності використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів підприємства.

Досягненню цілей внутрішнього контролю, спрямованих на забезпечення законності, економічної доцільності фактів господарського життя, достовірності облікової інформації, і навіть збереження майна економічного суб'єкта багато в чому сприяють норми облікової політики. Насамперед, ті з них, які доцільно закріпити у положенні про внутрішній контроль: його ціль, завдання, принципи, види, форми, прийоми та способи, суб'єкти, предмет, об'єкти, періодичність та терміни здійснення, оформлення результатів.

Мета внутрішнього контролю підприємства може бути досягнута шляхом вирішення таких завдань, як:

- встановлення відповідності документального оформлення, відображення у бухгалтерському обліку та звітності фактів господарського життя вимогам нормативних актів;

- визначення відповідності здійснюваних фактів господарського життя та облікових операцій регламентованим повноваженням працівників;

- перевірка дотримання вимог нормативних актів щодо забезпечення безпеки майна [11];

- оперативне виявлення, усунення та припинення неправомірних дій посадових осіб, які негативно впливають на ефективність використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів [13].

Здійснення внутрішнього контролю ґрунтується на певних принципах.

Принцип законності передбачає повне дотримання нормативних правових актів, і навіть локальних нормативних актів підприємства.

Принцип об'єктивності проявляється у об'єктивному здійсненні суб'єктом внутрішнього контролю контрольних процесів, виходячи з нормативних актів і локальних документів підприємства, яке недопускає конфлікту інтересів.

Принцип ефективності передбачає, що отримання результатів внутрішнього контролю забезпечується найменшим обсягом матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, що витрачаються на його здійснення.

Принцип незалежності означає відсутність умов, які створюють загрозу можливості суб'єкта внутрішнього контролю об'єктивно і об'єктивно виконувати свої обов'язки.

Принцип системності полягає у здійсненні внутрішнього контролю об'єктів із заданою періодичністю з метою підтвердження його надійності, достовірності бухгалтерської (фінансової) звітності, а також підготовки пропозицій щодо підвищення економності та результативності використання коштів фінансового забезпечення діяльності підприємства.

Принцип відповідальності означає, що суб'єкт внутрішнього контролю відповідає перед керівником за своєчасне надання повної та достовірної інформації за результатами його здійснення [19].

Для формування норм положення про внутрішній контроль підприємства, що регламентують його види, у зв'язку з тим, що у нормативних актах вони чітко не визначені, скористаємося розробками

Пушкар М.С. [34], які адаптуємо для досліджуваних підприємств.

Внутрішній контроль може здійснюватися у таких видах:

- операційний, який проводитиметься з метою контролю за формуванням фінансового результату за видами діяльності;
- оптимізаційний, що здійснюється з метою контролю над раціональним використанням ресурсів, дотриманням встановлених і нормативів;
- контроль за збереженням активів підприємства;
- контроль за достовірністю облікової інформації про фінансове становище, фінансові результати та рух грошових коштів підприємства;
- контроль за відповідністю порядку формування облікової інформації нормативним актам і локальним нормативним актам підприємства.

Термінологічні проблеми опису процесу внутрішнього контролю становлять значну частину проблем, які практикують бухгалтери при формуванні облікової політики підприємства. Розробляючи положення про внутрішній контроль у частині опису його форм, працівнику підприємства, на якого покладено ведення бухгалтерського обліку, необхідно керуватися теоретичними положеннями, що містяться у працях вітчизняних учених, та нормативними актами, зміст яких дозволяє їх визначити.

У процесі внутрішнього контролю використовується сукупність прийомів та способів здійснення документального контролю (формальна та арифметична перевірка, юридична та нормативна оцінка, логічна перевірка, підтвердження (узгодження) фактів господарського життя, зустрічна перевірка, простеження, порівняння, прийоми економічного аналізу та ін.) та фактичного контролю (інвентаризація, візуальне спостереження). Чим різноманітніше і повніше поєднання окремих прийомів та способів використаних при здійсненні внутрішнього контролю, тим вища ймовірність досягнення його більшої результативності.

Суб'єктами внутрішнього контролю є головний бухгалтер та інші

працівники бухгалтерії.

Класичне уявлення про предмет фінансово-господарського контролю полягає в тому, що ним є фінансово-господарська діяльність економічного суб'єкта і виробничі відносини, що виникають у процесі розширеного відтворення.

Вважаємо, що при формуванні методичних положень облікової політики підприємства для цілей внутрішнього контролю формулювання його предмета можна уточнити, роблячи акцент на важливості досягнення цільового ефективного витрачання коштів різних видів фінансового забезпечення діяльності, а також на спрямованість її дослідження, що відображає специфіку контролю як функції управління.

Предметом внутрішнього контролю є стан та використання у процесі фінансово-господарської діяльності підприємства активів підприємства з позиції законності, економічної доцільності та ефективності фактів господарського життя, достовірності облікової інформації, а також збереження активів. Предмет внутрішнього контролю конкретизується його об'єктами: нефінансові активи, фінансові активи, зобов'язання, доходи, витрати, фінансовий результат діяльності, факти господарського життя у розрізі видів діяльності [41].

Періодичність та терміни проведення внутрішнього контролю обумовлені специфікою здійснення контрольної функції бухгалтерії. Розробка відповідних положень у складі облікової політики підприємства ускладнена тим, що у нормативних актах це питання практично не регламентоване.

Вважаємо, що періодичність та терміни внутрішнього контролю визначаються формою здійснення контрольних дій. Самоконтроль проводиться працівниками бухгалтерії та головним бухгалтером систематично. Контроль за рівнем підпорядкованості може здійснюватися головним бухгалтером, іншими призначеними працівниками бухгалтерії, які

мають підлеглих співробітників, як періодично, так і епізодично. Ефективність та результативність реалізації контрольної функції бухгалтерії можлива у разі систематичного проведення суміжного контролю.

Порядок оформлення результатів внутрішнього контролю, що здійснюється бухгалтерією, повинен поєднувати як ознаки документованої процедури, так і не бути нерозумно обтяжливим для працівників, які його реалізують. На підприємстві можуть використовуватися різні документи: у встановлених регулюючими бухгалтерським обліком нормативними актами випадках – бухгалтерські довідки встановленої форми, а також доповідні записки, акти внутрішнього контролю [39].

У широкому значенні методичними положеннями облікової політики для цілей внутрішнього контролю, як ми вказували вище, є її зміст, оскільки перевірка дотримання норм, знаходиться в галузі вирішення завдань внутрішнього контролю.

На основі тезового викладу авторської позиції щодо методичних положень облікової політики для цілей внутрішнього контролю уточнено: його мету, яка характеризує сутність у частині забезпечення збереження майна, ефективності та результативності використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів підприємства; завдання; принципи; зміст видів внутрішнього контролю, а також його форми; суб'єкти; предмет; об'єкти; періодичність та строки проведення; порядок оформлення результатів. Таким чином, розкрито методичні положення облікової політики підприємства з метою внутрішнього контролю, що розробляються для виконання вимог нормативно-правових актів, що регулюють бухгалтерський облік, які можуть бути використані в практичній діяльності підприємства, а також сприяти підвищенню якості та обґрунтованості змісту їх положення про внутрішній контроль.

3.3. Реалізація професійного судження бухгалтера у процесі розробки облікової політики

Насамперед зазначимо, що про роль професійного судження бухгалтера у процесі формування достовірної інформації є дві альтернативні позиції. Одна полягає в тому, що йому відводиться вирішальне значення у найважливішому процесі представлення релевантної інформаційної бази різним користувачам для прийняття обґрунтованих економічних рішень. Таку думку поділяють значна кількість вітчизняних дослідників проблем професійного судження бухгалтера.

Інша позиція полягає у зворотному. Вчені Мельбурнського університету Ла Троба, Австралія, М. Д. Алі та К. А. Ахмед проаналізували облікові політики 369 компаній, зареєстрованих на біржах Південної Азії. Вони дійшли висновку, що значна варіативність Міжнародних стандартів фінансової звітності (IAS) дозволяє включати до облікової політики способи ведення бухгалтерського обліку, які сприяють управлінню доходами та витратами на користь менеджерів. Скорочення альтернативних методів у стандартах, що регулюють бухгалтерський облік, на думку дослідників, може покращити якість звітності компаній [9]. Поділяючи цю позицію, вважаємо, що реалізація професійної думки бухгалтера в обліковій практиці економічних суб'єктів, включаючи аграрні підприємства, обумовлене варіативністю способів ведення бухгалтерського обліку та формування бухгалтерської (фінансової) звітності, не гарантує якість цього складного інформаційного процесу.

Досліджуючи професійне судження бухгалтера неможливо уникнути висловлювання думки про його зміст. У роботах вітчизняних учених представлено значну кількість авторських визначень професійного судження. Незважаючи на деяку дискусійність, нам найбільш близький підхід до його трактування Сторожук Т.М., якого будемо дотримуватися в цьому

дослідженні - професійне судження – це власна обґрунтована думка бухгалтера про те, які рішення приймати (при постановці та веденні) бухгалтерського обліку) в умовах невизначеності, щоб достовірно розкрити у звітності інформацію про фінансовий стан підприємства, керуючись своїми знаннями, навичками та досвідом [39].

Бухгалтеру, який розробляє облікову політику, необхідно ґрунтуватися на цілях економічного суб'єкта, визначенні суттєвості показників, розумінні сутності базових підходів до формування облікової інформації та ступеня впливу реалізації положень облікової політики на показники бухгалтерської (фінансової) звітності. Його професійне судження має формуватися на підставі принципів та припущень, а не на жорстких регламентованих правилах та положеннях, передбачених нормативними актами.

Наведено сформований нами перелік питань, вирішення яких має відноситися до сфери професійного судження бухгалтера у галузі формування достовірної фінансової інформації, що знаходить своє вираження в обліковій політиці підприємства.

1. Методи та способи ведення обліку, обрані підприємством із запропонованих нормативними документами з бухгалтерського обліку. Відповідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» при її створенні з конкретного питання ведення бухгалтерського обліку проводиться вибір одного методу з кількох, що допускаються чинним законодавством та (або) галузевими стандартами з бухгалтерського обліку.

2. Методи та способи ведення обліку, затверджені нормативними документами з бухгалтерського обліку, але не дозволяють справді відобразити її фінансовий стан та фінансові результати. Складнощі формування достовірної інформації про об'єкти обліку при застосуванні правил, встановлених нормативними документами, можуть зумовлювати необхідність реалізації професійної думки бухгалтера.

3. Особливості застосування методів та способів ведення

бухгалтерського обліку, реалізації принципів, визначених нормативними документами, виходячи зі специфіки умов господарювання, галузевої приналежності, структури, інших особливостей діяльності. У разі потреби підприємство за допомогою облікової політики може визначати специфіку формування своїх активів та (або) процесів (нерівномірно вироблених ремонтів основних засобів, формування собівартості продукції, робіт, послуг), що також може розглядатися як підстава реалізації професійного судження при формуванні достовірної інформації. Справді, принципи кваліфікації основних засобів є єдиними для всіх аграрних підприємств. Однак має місце специфіка їхньої кваліфікації та визначення прибутковості для організацій державного сектору, включаючи аграрні підприємства різної галузевої власності. Економічна сутність такого фінансового показника як собівартість однакова для будь-яких економічних суб'єктів, але певний вид діяльності аграрного підприємства, її галузева належність визначає свій специфічний склад витрат. Особливості їх формування, конкретні статті калькуляції мають затверджуватись через механізм облікової політики, обґрунтований професійним судженням бухгалтера.

4. Методи та способи ведення бухгалтерського обліку, варіативність яких зумовлена протиріччями та недосконалістю чинного законодавства, внаслідок чого досить важко встановити перевагу того чи іншого методу, також формують умови для необхідності застосування професійного судження бухгалтера [35].

5. Методи та засоби ведення бухгалтерського обліку, опис яких відсутній у нормативних документах, і тому розробляються підприємством самостійно за погодженням із засновником. Зазначена обставина застосування професійного судження бухгалтера ґрунтується на положеннях Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Листа Мінфіану України «Про облікову політик».

6. Форми первинних облікових документів, облікових реєстрів,

правила документообігу та внутрішньої звітності – це невід'ємна частина облікової політики. Аграрні підприємства зобов'язані використовувати уніфіковані форми, проте специфіка діяльності та особливості операцій, що проводяться в окремих випадках виявляють їх недостатність, визначають необхідність реалізації професійного судження бухгалтера щодо розробки необхідних для ведення бухгалтерського обліку документів та конкретних механізмів документального оформлення фактів господарського життя, їх угруповання та узагальнення у внутрішній звітності.

7. Бухгалтерська звітність та розкриття фінансової інформації. Професійне судження застосовується під час розкриття додаткової інформації у Примітках до бухгалтерської (фінансової) звітності.

Професійне судження бухгалтера є основним інструментом, що визначає конкретний зміст та значення положень облікової політики. На підставі вищевикладеного матеріалу можна сказати, що воно є на всіх етапах моделювання облікової політики і є її невід'ємною частиною. Отже, облікова політика – це результат професійної думки бухгалтера, оскільки вона виступає як інструмент вибору значень параметрів в галузі організації бухгалтерського обліку. Професійне судження має вагомим значення при формуванні достовірної, порівнянної інформації про фінансове становище та фінансові результати діяльності економічного суб'єкта, у тому числі аграрного підприємства [14].

Реалізація професійного судження бухгалтера залежно від виду економічної діяльності аграрного підприємства викликає необхідність пред'явлення додаткових вимог до досвіду практичної роботи особи, яка здійснює бухгалтерський облік. Без знань та навичок організації та здійснення облікової діяльності у конкретних підприємствах професійне судження бухгалтера може характеризуватись як необґрунтоване, тобто, що втратило одну з основних своїх сутнісних характеристик.

Таким чином, при формуванні «Наказу про облікову політику», а також внесенні до нього змін бухгалтером виражається професійне судження за такими ключовими положеннями (рис. 3.2):



Рис. 3.2. Ключові положення професійного судження бухгалтера при формуванні «Наказу про облікову політику»

Така сама теза справедлива, на нашу думку, щодо реалізованого професійного судження бухгалтера при формуванні облікової політики аграрного підприємства, що має відокремлені підрозділи, що потребує навичок формування зведеної бухгалтерської звітності. Пояснимо, що у нашому розумінні стандартний рівень професійного судження бухгалтера може бути забезпечений дотриманням вимог до освіти та досвіду практичної роботи, необхідних вмінь та знань, які викладені у професійних вимогах до

посади бухгалтера. Більш високий рівень професійного судження бухгалтера, у нашому поданні, може бути забезпечений за дотримання вимог до нього, що відповідають не тільки стандартному його рівню, а й нормам професійних вимог щодо навчання за додатковими професійними програмами, включаючи програми підвищення кваліфікації та професійної перепідготовки, а також про особливі умови допуску до роботи, встановлені підприємством. Вважаємо, що нижчий рівень професійного судження бухгалтера визначається порівняно зі стандартним його рівнем та передбачає дотримання його умов, але щодо меншої кількості об'єктів бухгалтерського обліку, фактів господарського життя та різноманітності їх видів.

Вважаємо, що судження бухгалтера може бути визначено як професійне лише на конкретний період щодо конкретного економічного суб'єкта. Воно може як накопичуватися, так і втрачатися. У зв'язку з цим, професійні вимоги до посади бухгалтера, на наш погляд, цілком обґрунтовані, що містять вимогу до досвіду роботи головного бухгалтера залежно від рівня його освіти та навчання за додатковими професійними програмами, а також можливість для економічних суб'єктів встановлювати особливі умови допуску до роботи особи, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку. Відповідність положення посадової інструкції головного бухгалтера положенням професійних вимог і, у свою чергу, відповідність його характеристик посадової інструкції, на нашу думку, лише формально може свідчити про професіоналізм суджень, що формуються ним, включаючи положення облікової політики.

При реалізації професійної думки бухгалтера у процесі розробки облікової політики підприємства слід враховувати той факт, що вона обмежена положеннями облікової політики підприємства. Крім того, за відсутності встановлених нормативними актами правил відображення у бухгалтерському обліку будь-яких об'єктів, положення облікової політики щодо них узгоджуються із засновником на основі вимог НП(С)БО.

Дуалістичний підхід до розкриття поняття професійного судження дозволяє відзначити суб'єктивність його природи та об'єктивність реалізації у процесі здійснення облікової діяльності. Професійне судження бухгалтера суб'єктивно за своєю природою внаслідок того, що його формує конкретний індивід – бухгалтер із властивим йому рівнем формального та реального професіоналізму. У свою чергу, необхідність реалізації професійного судження щодо способів організації та ведення бухгалтерського обліку є об'єктивною [19]. Справді, кожен економічний суб'єкт має особливості діяльності, організаційної структури, видів виробленої продукції, виконуваних робіт, послуг, варіативність поєднань яких може бути представлена в одному нормативному акті, регулюючому бухгалтерський облік, навіть щодо одного типу підприємств. Судження бухгалтера то, можливо кваліфікувати як професійне лише у його реалізації під час ведення бухгалтерського обліку у конкретному підприємстві.

Отже, проведене дослідження в даному напрямі дозволяє сформулювати такі висновки:

1) Професійне судження бухгалтера має реалізовуватися на підставі принципів та припущень бухгалтерського обліку, а не на жорстких регламентованих правилах та положеннях, передбачених нормативними актами. Воно є на всіх етапах моделювання облікової політики як інструмент вибору значень її параметрів.

2) Судження бухгалтера може бути визначено як професійне тільки на конкретний період часу щодо конкретного економічного суб'єкта у зв'язку з тим, що воно може, як придбаватися, так і втрачатися.

3) Дуалістичність досліджуваного поняття виявляється у суб'єктивності його природи внаслідок формування конкретним індивідом – бухгалтером із властивим його рівнем формального та реального професіоналізму, і водночас у об'єктивній необхідності реалізації професійного судження у процесі ведення бухгалтерського обліку.

Крім того, розвитку уявлення про професійне судження бухгалтера може багато в чому сприяти: розкрита реалізація принципів бухгалтерського обліку підприємства за допомогою позначення проблем, що вимагають формування професійної думки бухгалтера на їх основі; досліджено перелік питань, вирішення яких має відноситися до сфери професійного судження бухгалтера, вираженого в обліковій політиці підприємства; представлене професійне судження бухгалтера у трьох рівнях (стандартний, вищий, нижчий) залежно від видів облікової політики підприємства, визначених у процесі її класифікації за низкою ознак.

Висновки до розділу 3

1. Встановлено, що розробку рекомендацій щодо вдосконалення облікової політики доцільно здійснювати у кілька етапів. На першому етапі, на нашу думку, важливо сформулювати уявлення про її характеристику за класифікаційними ознаками, що може сприяти визначенню напрямів покращення облікової політики. Експрес-оцінка облікової політики за класифікаційними ознаками дозволяє визначити основні напрямки її вдосконалення. На другому етапі, слід оцінити склад її елементів та визначити наявність помилок.

2. Удосконалено процес формування облікової політики підприємств, який передбачає: підготовчий етап; визначення об'єктів облікової політики; вибір елементів облікової політики за суб'єктами, визначеними на попередньому етапі; документальне оформлення; заключний етап.

3. Встановлено, що досягненню цілей внутрішнього контролю, спрямованих на забезпечення законності, економічної доцільності фактів господарського життя, достовірності облікової інформації, збереження майна економічного суб'єкта багато в чому сприяють норми облікової політики. Насамперед, ті з них, які доцільно закріпити у положенні про внутрішній

контроль: його ціль, завдання, принципи, види, форми, прийоми та способи, суб'єкти, предмет, об'єкти, періодичність та терміни здійснення, оформлення результатів.

4. Запропоновано для формування облікової політики розробити «Наказ про облікову політику підприємства», а також було встановлено, що на підприємстві відсутнє «Положення про бухгалтерську службу», то ж вбачаємо за доречне розробити і затвердити дане положення.

5. Наголошено, що професійне судження бухгалтера є основним інструментом, що визначає конкретний зміст та значення положень облікової політики. При формуванні «Наказу про облікову політику», а також внесенні до нього змін бухгалтером виражається професійне судження за такими ключовими положеннями: вирішення питання варіативності ведення обліку; допустимість застосування та затвердження в обліковій політиці конкретних способів, що надають можливість сформувати у бухгалтерському обліку та бухгалтерській (фінансовій) звітності більш достовірну інформацію про факти господарського життя; використання власного способу ведення бухгалтерського обліку; розробка форм первинних облікових документів, правил документообігу та внутрішньої звітності.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

1. Встановлено, що облікова політика – оформлена відповідним документом підприємства сукупність способів побудови його облікової системи шляхом вибору запропонованих нормативними актами варіантів оцінки та обліку активів, капіталу, зобов'язань, доходів, витрат, фактів господарського життя тощо, заснована на професійному судженні бухгалтера з метою формування достовірної інформації.

2. Зазначено, що формування облікової політики аграрного підприємства слід здійснювати з урахуванням її мети, яка визначається бухгалтерським, податковим, управлінським обліком. Кожен із цих напрямів облікової діяльності містить специфічні способи формування облікової інформації, які в сукупності, отриманій у процесі заснованого на професійному судженні організуючого облік особи вибору, становлять той чи інший вид облікової політики.

3. Наголошено, що облікова політика є визначальним елементом обліково-контрольного забезпечення діяльності підприємства, який позитивно впливає, як на інші його елементи, так і на обліково-контрольну систему в цілому, при одночасному виконанні, на наш погляд, основних умов: повна відповідність її положень чинним нормативно-правовим актам, що регулюють бухгалтерський облік підприємства, а також комплексне використання нормативних документів, науково-практичних розробок, рекомендацій їх застосування у сфері внутрішнього контролю; врахування особливостей функціонування конкретного підприємства; суцільна реалізація положень облікової політики в обліково-контрольній діяльності аграрного підприємства.

4. На основі рейтингове оцінювання фінансового стану господарства зроблено, що стан підприємства можна характеризувати як фінансово стійке

підприємство і знаходиться в рейтингу А - високий. СТОВ «Хутірське» є досить стабільним підприємством і майже всі показники вказують на позитивний результат його діяльності.

5. Для СТОВ «Хутірське» характерна лінійна організація бухгалтерської служби, а саме всі працівники бухгалтерії підпорядковуються головному бухгалтеру СТОВ «Хутірське». Бухгалтерська служба на СТОВ «Хутірське» складається з 4 бухгалтерів та касира. При аналізі організаційно-технічних аспектів облікової політики підприємства, було виявлено відсутність на підприємстві такого важливого положення, як положення про інвентаризацію.

6. Облікова політика СТОВ «Хутірське» є стислою за змістом, основна частина якої присвячена розкриттю методичних аспектів ведення обліку на підприємстві. Основним недоліком облікової політики СТОВ «Хутірське» є відсутність «Положення про бухгалтерську службу».

7. В процесі дослідження були виявлені етапи формування облікової політики підприємства, що включає: використання контент-аналізу нормативно-правових актів, що регулюють бухгалтерський облік; розробку структури та змісту системи формування облікової політики, рядки якої містять елементи облікової системи, щодо яких є можливість вибору методу бухгалтерського обліку, а графі варіанти методів, запропоновані нормативними актами бухгалтерського обліку.

8. Встановлено, що розробку рекомендацій щодо вдосконалення облікової політики доцільно здійснювати у кілька етапів. На першому етапі, на нашу думку, важливо сформулювати уявлення про її характеристику за класифікаційними ознаками, що може сприяти визначенню напрямів покращення облікової політики. Експрес-оцінка облікової політики за класифікаційними ознаками дозволяє визначити основні напрямки її вдосконалення. На другому етапі, слід оцінити склад її елементів та визначити наявність помилок.

9. Удосконалено процес формування облікової політики підприємств, який передбачає: підготовчий етап; визначення об'єктів облікової політики; вибір елементів облікової політики за суб'єктами, визначеними на попередньому етапі; документальне оформлення; заключний етап.

10. Встановлено, що досягненню цілей внутрішнього контролю, спрямованих на забезпечення законності, економічної доцільності фактів господарського життя, достовірності облікової інформації, збереження майна економічного суб'єкта багато в чому сприяють норми облікової політики. Насамперед, ті з них, які доцільно закріпити у положенні про внутрішній контроль: його ціль, завдання, принципи, види, форми, прийоми та способи, суб'єкти, предмет, об'єкти, періодичність та терміни здійснення, оформлення результатів.

11. Запропоновано для формування облікової політики розробити «Наказ ро облікову політику підприємства», а також було встановлено, що на підприємстві відсутнє «Положення про бухгалтерську службу», то ж вбачаємо за доречне розробити і затвердити дане положення.

12. Наголошено, що професійне судження бухгалтера є основним інструментом, що визначає конкретний зміст та значення положень облікової політики. При формуванні «Наказу про облікову політику», а також внесенні до нього змін бухгалтером виражається професійне судження за такими ключовими положеннями: вирішення питання варіативності ведення обліку; допустимість застосування та затвердження в обліковій політиці конкретних способів, що надають можливість сформувати у бухгалтерському обліку та бухгалтерській (фінансовій) звітності більш достовірну інформацію про факти господарського життя; використання власного способу ведення бухгалтерського обліку; розробка форм первинних облікових документів, правил документообігу та внутрішньої звітності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

- 1.Бойчук А. А., Бойчук В.О. Актуальні проблеми облікової політики підприємств [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum%20/Sre/2010_3/189.pdf
- 2.Бойчук Т. Формування облікової політики підприємства: мета, побудова та сфера застосування / Бойчук Т. // Економічний аналіз. - 2020. - Вип. 6. – С. 36-38.
- 3.Бондар М.І., Верига Ю.А., Орищенко М.М. та ін. Звітність підприємства [текст]: Підручник. К.: «Центр учбової літератури», 2015. 570 с.
- 4.Васільєва Л.М. Бухгалтерський облік на малих підприємствах за спрощеною формою: [навчальний посібник] / Л.М. Васільєва, Н.В. Бондарчук – Дніпропетровськ: РВВ ДДАУ, 2008. – 304с.
- 5.Васільєва Л.М. Методологічні основи формування облікової політики підприємства / Л.М. Васільєва // Держава та регіони. – 2007. – № 2. – С. 126-130.
- 6.Васільєва Л.М. Принципи формування облікової політики / Л.М. Васільєва, Н.В. Бондарчук, Г.Є. Павлова // Інноваційна економіка. – 2013. – № 3. – С. 26-30.
- 7.Вербицкая Л. Организация бухгалтерского учета на предприятиях малого бизнеса в Украине / Л. Вербицкая – К.: МАУП, 2000. – 116с.
- 8.Верига Ю.А.,Кулик В.А., Ночовна Ю.О., Іванюк С.Ю. Облікова політика підприємства: Навчальний посібник. К.: «Центр учбової літератури», 2015. 312 с.
- 9.Войнаренко М. П. Проблеми формування облікової політики підприємства / Войнаренко М. П., Аксьонова Т. М. // Вісник Хмельницького національного університету. – 2019. - № 4. – С. 96-99.
- 10.Гуйда Л. Як підготувати наказ про облікову політику

підприємства? / Л. Гуйда // Дебет-Кредит. – 2012. – № 1. – С.17-35.

11.Давидов Г.М., Савченко В.М., Пальчук О.В. Облікова політика : навчальний посібник / Г.М. Давидов та ін. ; за заг. ред. Г.М. Давидова, 2-ге вид., перероб. і доп. Кропивницький : ПП «Ексклюзив-Систем», 2017. 362 с.

12.Житний П. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – №3. – С. 3-10.

13.Євдокимов В.В. Облікова політика підприємства як чинник управління величиною фінансових результатів / В.В. Євдокимов // Вісник ЖДТУ. – 2018. – №3 (45). – С. 77- 87.

14.Карпушенко М.Ю. Організація обліку: [навч. посібник (для студентів економічних спеціальностей, які навчаються за спеціальністю «Облік і аудит»)] / М.Ю. Карпушенко. – Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х.: ХНАМГ, 2011. – 241с.

15.Кузнецова С. Організація облікової служби на підприємстві / С.Кузнецова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 9. – С.16-20.

16.Кузьменко Г. І. Формування облікової політики підприємства в цілях оподаткування / Г.І. Кузьменко // Економічний простір. – 2021. – № 56/1 – С. 210-216.

17.Кундря-Висоцька О.П. Організація обліку: [навч.посібник] / О.П. Кундря-Висоцька – К., 2007. – 223 с.

18.Лень В.С. Організація обліку: [підручник] / В.С. Лень. – К.: „Знання – Прес”, 2009. – 561с.

19.Лукінова О. Організація бухгалтерського обліку / О. Лукінова // Баланс. – 2012. – № 5. – С. 8-12.

20.Мулик Т.О. Облікова політика як інструмент управління оподаткуванням / Т.О. Мулик // Глобальні та національні проблеми економіки. – випуск № 4, березень 2015. – [Електронний ресурс] / Режим доступу до ресурсу: <http://global-national.in.ua>

- 21.Новиков С. Облікова політика підприємства / С. Новиков // Бізнес–Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації. – 2005. – № 1-2. – С. 40.
- 22.Організація бухгалтерського обліку: [підручник для студентів спеціальності „Облік і аудит” ВНЗ]. / За ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. – Житомир: ПП „Рута”, 2008. – 623с.
- 23.Пантелійчук Л. Облікова політика підприємства / Л. Пантелійчук // Праця і зарплата. – 2010. – № 3. – С. 20.
- 24.Пантелійчук Л. Формування облікової політики – важливий етап роботи підприємства / Л.Пантелійчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – №3. – С. 3-11.
- 25.Пархоменко В. Документальне забезпечення основ бухгалтерського обліку / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2019. – №3. – С.11-15.
- 26.Про облікову політику: Лист Міністерства фінансів України від 21.12.05 №31-34000-10-5/27793 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // www.liga.net.
- 27.Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV // Все про бухгалтерський облік. – 2008. – №27. – С. 2-6.
- 28.Про електронний цифровий підпис: Закон України від 22.05.2003 р.: Офіц. текст прийнятий Верховною Радою України 22 травня 2003 р. – Офіц. вид. – К.: Вид. Дім „Ін Юре”, 2003. – 14 с.
- 29.Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 6.10.1998 р.: Офіц. текст прийнятий Верховною Радою України 6 жовтня 1998 р. зі зм. та доп. станом на 1 вересня 2003 р.. – Офіц. вид. – К.: Вид. дім „Ін Юре”, 2003. – 10 с.
- 30.Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. №291. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // www.liga.net.

31.Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // www.liga.net.

32.Про затвердження спеціалізованих форм реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств та методичних рекомендацій з їх застосування: Наказ Міністерства аграрної політики від 04.06.09 р. №390. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // www.liga.net.

33.Прохар Н.В. Співвідношення організації бухгалтерського обліку та облікової політики/ Н.В. Прохар // www.rusnauka.com/NPM_2016/Economics/

34.Пушкар М.С. Облікова політика і звітність: [навч. посібник] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 141 с.

35.Радіонова Н. Облікова політика як методологічна основа управління підприємством / Н. Радіонова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – №2-3. – С.53-60.

36.Селіванова Н.М. Облікова політика підприємства: проблеми визначення поняття та нормативно-правового регулювання / Н.М. Селіванова // Економіка. Фінанси. Право. – 2016. – № 7. – С. 18-22.

37.Соколов Я.В. Принципы бухгалтерского учёта / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учёт. – 2012. – №2. – С.18-23.

38.Стеців І.І. Облікова політика суб'єкта господарювання, її актуальність і значення в сучасних умовах. / І.І. Стеців.– Вісник Львівської комерційної академії. - Серія економічна, випуск 6 - Львів: Коопосвіта ЛКА, 2009. - С. 201-208.

39.Сторожук Т.М. Облікова політика підприємства. Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2015. 240 с.

40.Сук П. Облікова політика підприємства / П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2021. – № 5. – С. 2-4.

41.Хотинський Ю. Організаційні аспекти бухгалтерського обліку / Ю. Хотинський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2020. – № 6. – С. 33-39.

42.Цветкова Н. Сучасна організація обліку та складання звітності для прийняття управлінських рішень / Н. Цветкова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 3. – С. 14-27.

43.Черній М.Я. Формування облікової політики підприємств на основі організаційно-технологічних особливостей діяльності / М. Я. Черній// Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2020. – Вип. 2 (23). – С. 381–388.

44.Шарманська В.М. Первинна документація і реєстри бухгалтерського обліку: [навч. посіб.] / В.М. Шарманська – К.: Знання-Прес, 2003. – 268 с.

45.Шеремет О. „Изюминки” новой 1С: Бухгалтерии / О. Шеремет // Бухгалтер &. – 2012. – №1. – С. 41-53.

46.Шмигель О. Є Формування облікової політики на базі креативного фінансового обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum%20/Sre/2020_3/193.pdf

47.Шпак В. А. Облікова політика – складова організації бухгалтерського обліку / Шпак В. А. // Вісник Хмельницького національного університету. – 2019. - № 6. – С. 203-205.

48.Щодо застосування нормативно-правових документів з бухгалтерського обліку: Лист Міністерства фінансів України від 09.12.2003 №31-04200-30-5/7021 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // www.liga.net.

49.Щодо суттєвості у бухгалтерському обліку і звітності: Лист Міністерства фінансів України від 29.07.2003 № 04230-04108 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // www.liga.net.

50.Яковенко А. Організація обліку. Наказ про облікову політику / А. Яковенко // Баланс. – 2006. – № 1. – С. 44-45.

51.Яременко І. Адаптація облікової політики до умов сучасної економіки / І. Яременко // Фінанси України. – 2020. – № 12. – С. 118-123.

ДОДАТКИ

Оцінка майна та капіталу СТОВ «Хутірське» за 2016-2020 рр., тис. грн.

Види активів (майна) та пасивів (капіталу)	2016 р.	2017 р.	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2020 р. у % до 2016 р.
Майно - усього	33117,0	34097,0	37101,0	41661,0	49820,0	150,44
Необоротні активи	10716,0	13261,0	15700,0	15278,0	15573,0	145,32
Основні засоби	1200,0	9741,0	15269,0	14797,0	14768,0	1230,66
Довгострокові біологічні активи	285,0	95,0	88,0	130,0	437,0	153,33
Оборотні активи	22401,0	20836,0	21401,0	26383,0	34247,0	152,88
Запаси	562,0	592,0	10852,0	11577,0	18534,0	3297,86
Поточна дебіторська заборгованість	10008,0	10317,0	9552,0	11988,0	9366,0	93,59
Гроші, їх еквіваленти та поточні фінансові інвестиції	2119,0	29,0	8,0	2276,0	2812,0	132,70
Інші оборотні активи	0,0	0,0	457,0	73,0	108,0	-
Капітал- усього	33117,0	34097,0	37101,0	41661,0	49820,0	150,44
Власний капітал	31275,0	31520,0	32272,0	38029,0	49225,0	157,39
Зареєстрований (пайовий) капітал	600,0	600,0	600,0	600,0	600,0	100,00
Зобов'язання і забезпечення	1572,0	2482,0	4829,0	3632,0	595,0	37,85
Довгострокові зобов'язання	0,0	0,0	35,0	0,0	0,0	-
Поточні зобов'язання	1572,0	2482,0	4794,0	3632,0	595,0	37,85
Поточна кредиторська заборгованість	211,0	504,0	2333,0	272,0	127,0	60,19

Оцінка руху та функціонального стану основних засобів СТОВ «Хутірське» за 2016-2020 рр.

Показник	2016 р.	2017 р.	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2020 р. у % до 2016 р.
Основні засоби на початок року	11653,0	17096,0	12988,0	27257,0	29568,0	253,74
Надійшло за рік	5664,0	5294,0	5307,0	2311,0	2600,0	45,90
Вибуло за рік	221,0	470,0	38,0	16,0	15,0	6,79
Основні засоби на кінець року	17096,0	12988,0	27257,0	29568,0	32153,0	188,07
Нараховано амортизації за рік	813,0	2264,0	2949,0	2783,0	2614,0	321,53
Знос:						
а) на початок року	5962,0	6775,0	9039,0	11988,0	14771,0	247,75
б) на кінець року	6775,0	9039,0	11988,0	14771,0	17385,0	256,61
Річний приріст(+) або зменшення(-), тис.грн.	5443,00	-4108,00	14269,00	2311,00	2585,00	47,49
Темп зростання (зниження), %	146,71	75,97	209,86	108,48	108,74	-37,97
Темп приросту (зменшення), %	46,71	-24,03	109,86	8,48	8,74	-37,97
Коефіцієнт оновлення, %	33,13	40,76	19,47	7,82	8,09	-25,04
Коефіцієнт вибуття, %	1,90	2,75	0,29	0,06	0,05	-1,85
Період оновлення (можливого повного вибуття), років	3,20	2,63	5,21	12,79	12,44	9,24
Коефіцієнт заміни (простого відтворення),%	3,90	8,88	0,72	0,32	0,58	-3,32
Коефіцієнт розширення (розширеного відтворення), %	96,10	-77,60	268,87	100,00	99,42	3,32
Період обороту, років	17,68	6,64	6,82	10,21	11,81	66,77
Коефіцієнт зносу, %: а) на початок року	51,16	39,63	69,60	43,98	49,96	-1,21
б) на кінець року	58,14	52,87	92,30	54,19	58,80	0,66
Коефіцієнт придатності, %: а) на початок року	48,84	60,37	30,40	56,02	50,04	-98,88
б) на кінець року	41,86	47,13	7,70	45,81	41,20	-0,66

Фінансові результати діяльності СТОВ «Хутірське», тис. грн.

Показник	2016 р.	2017 р.	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2020 р. у % до 2016 р.
Дохід від реалізації продукції	31238,00	27652,00	26994,00	34522,00	44877,00	143,66
Основні витрати, у тому числі:						
а) собівартість продукції, яка була реалізована;	17960,00	26396,00	26973,00	39551,00	36099,00	201,00
б) адміністративні витрати;	654,00	702,00	798,00	720,00	1005,00	153,67
в) витрати на збут;	577,00	153,00	225,00	37,00	401,00	69,50
г) інші операційні витрати.	5980,00	1920,00	233,00	1932,00	213,00	3,56
Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)	13278,00	1256,00	21,00	-5029,00	8778,00	66,11
Нерозподілений прибуток (непокриті збитки) у % до чистого доходу від реалізації продукції	42,51	4,54	0,08	-14,57	19,56	-22,95
Нерозподілений прибуток (непокриті збитки) від основної діяльності	13833,00	1575,00	813,00	6042,00	11194,00	80,92
Інші доходи	6,00	144,00	136,00	11,00	46,00	766,67
Інші витрати	830,00	203,00	197,00	297,00	44,00	5,30
Фінансовий результат до оподаткування	13095,00	1516,00	752,00	5756,00	11196,00	85,50
Чистий нерозподілений прибуток (непокриті збитки)	13059,00	245,00	752,00	5756,00	11196,00	-1863,00
Чистий нерозподілений прибуток (непокриті збитки) у % до чистого доходу від реалізації продукції	41,80	0,89	2,79	16,67	24,95	-16,86

Додаток В

Оцінка ділової активності СТОВ «Хутірське» за 2016-2020 рр.

Показник	2016 р.	2017 р.	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2020 р. у % до 2016 р.
Чистий дохід від реалізації продукції	31238,00	27652,00	26994,00	34522,00	44877,00	143,66
Витрати основної діяльності	26512,00	32941,00	31354,00	34539,00	47906,00	180,70
Середньорічна вартість капіталу	28692,00	33607,00	35599,00	39381,00	45740,50	159,42
Вартість необоротних засобів в середньому за рік	24745,50	31397,50	31896,00	35150,50	43627,00	176,30
Вартість оборотних засобів в середньому за рік	8736,00	11988,50	14480,50	15489,00	15425,50	176,57
Вартість оборотних засобів та готової продукції в середньому за рік	874,00	1150,00	6283,50	11715,00	15648,00	1790,39
Середньорічна величина поточної дебіторської заборгованості	9328,00	10162,50	9934,50	10770,00	10677,00	114,46
Вартість власного капіталу	24745,50	31397,50	31896,00	35150,50	43627,00	176,30
Середньорічна величина кредиторської заборгованості	267,50	357,50	1418,50	1174,50	71,50	26,73
Загальний коефіцієнт обертання капіталу	1,09	0,82	0,76	0,88	0,98	90,12
Фондовіддача необоротних активів, грн	1,26	0,88	0,85	0,98	1,03	81,49
Коефіцієнт обертання оборотних активів	3,58	2,31	1,86	2,23	2,91	81,36
Коефіцієнт обертання оборотних виробничих фондів та готової продукції	35,74	24,05	4,30	2,95	2,87	8,02
Коефіцієнт обертання поточної дебіторської заборгованості	3,35	2,72	2,72	3,21	4,20	125,51
Коефіцієнт обертання власного капіталу	1,26	0,88	0,85	0,98	1,03	81,49
Коефіцієнт обертання кредиторської заборгованості	99,11	92,14	22,10	29,41	670,01	676,03

Додаток Е

Комплексна оцінка фінансового стану СТОВ «Хутірське»

Показники	2016 р.		2017 р.		2018 р.		2019 р.		2020 р.		Питом а вага (Vi, %) в інтегро ваному показн ику
	Значення	Рейтинг	Значення	Рейтинг	Значення	Рейтинг	Значення	Рейтинг	Значення	Рейтинг	
Загальний коефіцієнт покриття	14,25	10	8,39	10	4,46	10	7,26	10	57,56	10	8
Коефіцієнт швидкої ліквідності	7,71	10	4,17	10	1,99	10	3,93	10	20,47	10	8
Період оборотності дебіторської заборгованості, днів	107,50	7	132,31	6	132,49	6	112,31	7	85,65	8	8
Період оборотності запасів, днів	9,50	10	12,14	10	60,97	7	101,23	7	113,07	7	8
Період оборотності активів, днів	285,18	10	408,76	8	425,37	7	366,55	8	349,97	9	8
Частка оборотних активів, сформованих за рахунок власних коштів, %	91,78	10	87,63	10	77,60	10	86,23	10	98,26	10	8
Рентабельність продажу, %	41,92	10	5,48	10	2,79	10	16,67	10	24,95	10	9
Рентабельність активів, % (загальна рентабельність (збитковість) капіталу)	45,64	10	4,51	9	2,11	7	14,62	10	24,48	10	9
Рентабельність капіталу, %	52,77	10	4,83	7	2,36	6	16,38	10	25,66	10	9
Інтегрований показник фінансового стану	8,18		8,42		8,72		8,96		8,83		-
Рейтинг фінансового стану	А		А		А		А		А		-

Додаток Ж

Алгоритм формування облікової політики підприємств

