

витратами операційної діяльності. Їх необхідно відображати на рахунку 94, субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності». Сума перевищення вартості придбання над номінальною вартістю фінансових інвестицій (премія) відповідно є витратами інвестиційної діяльності. Тому суму премії слід було б відображати запропонованому субрахунку 947 «Інші витрати інвестиційної діяльності».

Відповідні зміни необхідно врахувати і при відображенні фінансових результатів на рахунку 79. Субрахунок 792 доцільно перейменувати на «Результат фінансової діяльності», а субрахунок 793 «Результат інвестиційної діяльності». Відповідно таке ж подання інформації доцільно передбачити й у Звіті про фінансові результати.

Висновки з даного дослідження. Таким чином фінансова та інвестиційна діяльність взаємопов'язані між собою. Однак кожна із них має свої завдання, характеризується певними операціями, вимагає здійснення витрат і дає можливість одержання доходів. За кожним видом діяльності необхідно визначати фінансовий результат як у поточному обліку, так і у фінансовій звітності. Для цього, в першу чергу, необхідно зробити чітке розмежування рахунків та субрахунків для відображення витрат, доходів і фінансових результатів за цими видами діяльності.

Література

1. Бровко О.Т. Деякі недоліки бухгалтерського обліку фінансових результатів та шляхи їх удосконалення / О.Т. Бровко, С.М. Головатюк. – Режим доступу : www.rusnauka.com/11_NPRT_2007/.../22337.doc.htm
2. Крупка Я.Д. Облік інвестицій : монографія / Я.Д. Крупка. – Тернопіль : Економічна думка, 2001. – 302 с.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.readbooks.com/book/5/184.html>.
4. Райковська О.М. Відображення результату від інвестиційної діяльності на рахунках та у фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств / О.М. Райковська // Облік і фінанси АПК [Електронний ресурс]. – 2009. – №1. – Режим доступу до журн. : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_1/index.html.
5. Терещенко О.О. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання : навч. посіб. / О.О.Терещенко. – К. : КНЕУ, 2003. – 554 с.
6. Філіна Г.І. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання: навч. пос. / Г.І. Філіна. – 2-ге вид., перероб. та доп. – К. : ЦУЛ, 2009. – 389 с.
7. Фінанси підприємств : підручник / А.М. Поддєрьогін, М.Д. Білик, Л.Д. Буряк та ін.; кер. кол. авт. і наук. ред. проф. А.М. Поддєрьогін. – 5-те вид., перероб. та допов. – К. : КНЕУ, 2005. – 546 с.
8. Фінансовий облік : підручник / Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний, Н.Я. Микитюк та ін. – К. : Хайтек-Прес, 2011. – 544 с.

УДК 631.162:338.512

**Семенишена Н.В.,
к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту
Подільський державний аграрно-технічний університет
Радченко О.Д.,
к.е.н, с.н.с.**

Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» УААН

МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ТА ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ІНСТИТУЦІЙНИХ ОДИНИЦЬ АПК

Постановка проблеми. Термін «облікова політика» визначений та запроваджений Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. №996-ХІУ, в ст. 1, як «сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності» [2]. Необхідність його зумовлена наданням інституційним одиницям можливості самостійно обирати способи обліку.

Виконання всіх вимог, які висуваються до облікової політики, вимагає напрацювання її методологічної бази. Проблеми та труднощі виникають як при її формуванні, визначенні рівнів так і

в послідовності застосування, в силу того, що в системі бухгалтерського обліку та у виробничих і господарських процесах часто відбуваються суттєві зміни.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання облікової політики в аграрному секторі України досліджували вітчизняні та зарубіжні вчені: Р.А. Алборов, М.Т. Білуха, І.А. Белобжецький, Ф.Ф. Бутинець, Г.Л.Вознюк, С. Голов, А.Г. Загородній, Ю.А. Кузьмінський, М.В. Кужельний, М.С. Пушкар, М.І. Кутер, С.А. Ніколаєва, В.Ф. Палій, О.М. Петрук, П.Т. Саблук та ін. Однак досі не вироблена чітка методологія облікової політики, визначення її структурних рівнів для інституційних одиниць різних організаційних форм. Мають місце проблеми визнання облікової політики лише інструментом регулювання оцінок при складанні звітності до означення облікової політики на державному рівні регулювання.

На думку Н.С. Коришко [3], методична база ведення бухгалтерського обліку складається з використання первинних облікових документів, інвентаризації, оцінки, калькулювання, організації обліку (управлінського, бухгалтерського та податкового), виконання розрахунків та проведення, контролю, підготовки звітності. Створення цілісної системи обліку передбачає активне застосування специфічного елемента регулювання бухгалтерського обліку та звітності - облікової політики інституційних одиниць.

Така позиція, очевидно, переплітається з визначенням облікової політики в Росії [5], основи формування, вибору, обґрунтування та розкриття якої розкриті в ПБО 1/94 «Облікова політика підприємства», затверджену Наказом Мініфіну Росії від 28.07.1994 № 100. Більшість авторів тлумачать облікову політику як сукупність способів ведення бухгалтерського обліку, що були обрані підприємством, інші - С.А. Ніколаєва [5] під обліковою політикою мають на увазі принципи та правила ведення бухгалтерського обліку.

У загальному вимірі облікова політика має два рівні: макро- (державний рівень) та мікро- (рівень окремого підприємства). Вони взаємопов'язані, доповнюють один одного та використовуються системою управління. На державному рівні облікова політика регламентується Законом «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», іншим чинним законодавством України та П(С)БО. На рівні підприємства – це вибір конкретних методів бухгалтерського обліку із заданої нормативними документами їх множини. Облікова політика являє собою регламент (збірник правил), за якими апарат бухгалтерії здійснює ведення фінансового і управлінського обліку та складання і подання звітності.

Згідно М(С)БО 8, під обліковою політикою слід розуміти конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансових звітів [4].

Отже, суттєвим моментом, що вимагає наукового дослідження для інституційних одиниць, які ведуть облік, є співвідношення організації обліку та власне формування облікової політики.

Постановка завдання. Метою дослідження є виділення проблемних питань облікової політики; систематизація її методологічних аспектів та загальна оцінка як феномену сучасного обліку в діяльності інституційних одиниць аграрного сектору.

Виклад основного матеріалу дослідження. Загальнонаціональна облікова політика складається із сукупності альтернативних принципів та правил, які виступають відправним моментом при виборі облікових процедур та здійсненні облікового процесу інституційних одиниць. В широкому розумінні загальнонаціональну облікову політику можна визначати як управління обліком [8, с. 193].

Як зазначає Бутинець Ф.Ф., «Введення в теорію і практику категорії «облікова політика» означає визнання ролі бухгалтера і облікових методів у формуванні прибутку підприємства, показує відносність облікових даних, суттєво змінює статус бухгалтера і його роль в обліковій ієрархії» [8].

Важливою є також необхідність врахування в обліковій політиці всіх нюансів господарюючих інституційних одиниць, які різняться формуванням капіталу, розподілом прибутку, видами діяльності. Кількість діючих суб'єктів господарювання за правом власності та організаційно-правовою формою ведення бізнесу в Україні наведена в табл. 1.

Найбільшу питому вагу мають фермерські господарства, далі йдуть господарські товариства, приватні та інші. Дослідниками [3; 6; 7; 8] зазначається, що господарська діяльність кожної інституційної одиниці регламентується системою нормативних актів, до яких належать закони, нормативні документи Кабінету Міністрів України, міністерств та відомств, а також внутрішні нормативні акти самих інституційних одиниць. Тому мають бути відображені наступні фактори: форми власності та організаційно правовий статус інституційної одиниці; співвідношення з системою оподаткування; ступінь свободи дії в питаннях ціноутворення; стратегія фінансово-господарського розвитку; наявність технічного оснащення функцій управління; наявність ефективної системи інформаційного забезпечення інституційних одиниць; рівень кваліфікації кадрового забезпечення, економічна сміливість та ініціативність керівників інституційних одиниць; система матеріального заохочення ефективної роботи та матеріальної відповідальності працівників; обсяги діяльності та розміри. Діяльність кожного господарюючого суб'єкту як інституційної одиниці є суто індивідуальною, відмінною за багатьма ознаками, тому вони мають враховуватись при формуванні облікової політики.

Таблиця 1

**Кількість діючих господарюючих суб'єктів у сільському господарстві
 (станом на 1 липня) за 2008-2010 рр.**

Показник	2008 р.		2009 р.		2010 р.		2010 р. у % 2008 р.
	од.	%	од.	%	од.	%	
Усього	59059	100,0	57152	100,0	56493	100,0	95,66
Господарські товариства	7879	13,3	7819	13,7	7769	13,8	98,60
Приватні підприємства	4326	7,3	4333	7,6	4243	7,5	98,08
Виробничі кооперативи	1101	1,9	1001	1,7	952	1,7	86,47
Фермерські господарства	43894	74,3	42101	73,7	41726	73,8	95,06
Державні підприємства	354	0,6	345	0,6	322	0,6	90,96
Підприємства інших форм господарювання	1505	2,6	1553	2,7	1481	2,6	98,41

Джерело: Веб сайт державної служби статистики України

Можна виділити три групи питань, які виникають безпосередньо при реалізації облікової політики. Перша група пов'язана з вибором принципів, методів та прийомів бухгалтерського обліку із існуючої нормативної бази та їх впливом на формування показників бухгалтерської фінансової звітності. Друга група питань пов'язана з відсутністю формулювання в нормативній базі вказівок щодо відображення у бухгалтерській фінансовій звітності окремих господарських операцій. Третя група передбачає питання, що виникають через неузгодженість податкового і бухгалтерського законодавства.

На думку І.М. Гончаренка [1], з основних недоліків облікової політики інституційних одиниць можна виділити наступні: окремі інституційні одиниці наказ про облікову політику складають формально, елементи наказу не обґрунтовані й дублюють окремі пункти нормативних документів; зміст більшості наказів про облікову політику не структуровано, елементи наводяться не в повному обсязі або зовсім не висвітлені; не розробляється облікова політика щодо організації обліку, а саме: не наводиться в ній або додатках до неї робочий план рахунків, графік документообігу, перелік облікових регістрів, що застосовуються на інституційних одиницях і тощо; не розробляється облікова політика щодо управлінського обліку.

Тому для всіх учасників ринку, насамперед для інституційних одиниць аграрного сектору має бути розроблене методологічне забезпечення та супровід формування облікової політики. Окремі складові цього процесу приведено на рис. 1.

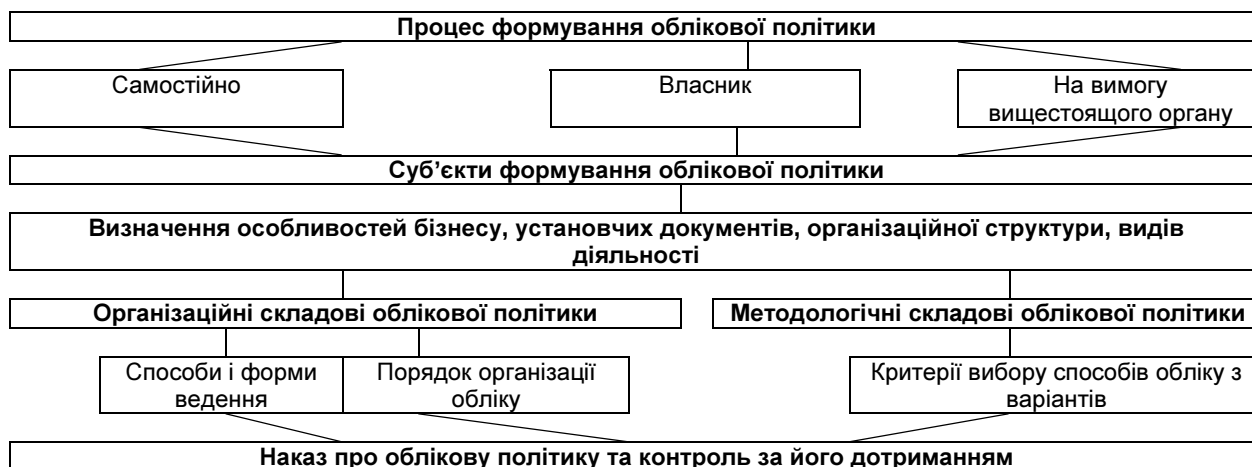


Рис. 1. Окремі складові методології формування облікової політики для інституційних одиниць аграрного сектору

Найбільшим моментом узгодженості інтересів користувачів у формуванні облікової політики інституційних одиниць є те, що законодавчо вона визначена для розкриття правил складання фінансової звітності і сама є елементом звітності. Але, як відомо, для ефективного управління діяльністю підприємства особливе значення має облікова інформація, яка повинна бути захищена і

використовуватись при прийнятті управлінських рішень для забезпечення безперервної діяльності та вирішення стратегічних завдань власниками і менеджерами. Саме тут виникає питання – чи потрібно облікову політику як цілісний методичний документ регламентації ведення обліку на підприємстві надавати стороннім користувачам? Адже таким чином оприлюднюється технологія ведення обліку, що має ознаки інтелектуальної власності і має бути в структурі комерційних документів обмеженого користування.

У період подальшого реформування та удосконалення системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні, його стандартизації, поширення впливу МСБО (МСФЗ), уніфікації вимог, становлення та розвитку ринкових відносин, глобалізації міжнародної економіки особливо важливо при дотриманні загальноприйнятих національних П(С)БО не ігнорувати потреби внутрішніх користувачів облікової інформації. Для цього необхідна адекватна інформаційна система з її специфічними інструментами для відображення всіх характерних процесів, які відбуваються на окремому підприємстві, оскільки не існує стандартного набору функцій та об'єктів управління, а для кожного підприємства характерні власні цілі, завдання і специфіка бізнесу, що забезпечується раціональною обліковою політикою підприємства. Тому, в обліковій політиці слід передбачити розділ – суто для внутрішнього користування, який не надається зовнішнім користувачам, або складати окремо Наказ про організацію бухгалтерського обліку на підприємстві.

Висновки з проведеного дослідження. З переходом до ринку, коли більшість інституційних одиниць стали повністю самостійними, найважливішою складовою розвитку інформаційного забезпечення є напрацювання методології формування облікової політики. Ефективне формування облікової політики передбачає окрім знання чинної нормативної бази, ще й вміння творчого її застосування.

Методичні підходи вибору у обліковій політиці способів формування звітної інформації систематизовані за напрямками, кожному з яких притаманні певні заходи підтримки, що в сукупності й формує вплив на інвестиційну привабливість фінансової звітності. Загалом ці підходи спрямовані на виявлення і реалізацію конкурентних переваг виробництва та досконалості організаційного процесу діяльності інституційних одиниць.

Подальшими дослідженнями у цьому напрямку є розмежування загальнодоступної та внутрішньої інформації у структурі облікової політики, уніфікація окремих процедур за типами організаційних форм інституційних одиниць, розширення методів та способів ведення господарського обліку з одночасною їх стандартизацією.

Література

1. Гончаренко І.М. Облікова політика в агро формуваннях. [Електронний ресурс.] - Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vcndtu/2009_35/20.htm.
2. Закон України від 16.07.99 р. №996-ХІУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>
3. Коришко Н. Є. Облікова політика як фактор впливу на формування фінансових результатів підприємства [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nznuoa/ekonomika/2010_13/14.pdf.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.com.ua/rus/ifrs/u8/>.
5. Николаева С. А. Учетная политика предприятия / С. А. Николаева. – М. : ИНФРА-М, 1995. – 176 с.
6. Радченко О.Д. Складові облікової політики сільськогосподарських підприємств / О.Д.Радченко, С.В.Гироль // Економіка АПК. – 2008. – № 10. – С. 73–77.
7. Сторожук Т. М. Облікова політика підприємств: сутність і призначення [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvnudpsu/2009_3/2009_3_Storozuk.pdf
8. Шмигель О.Є. Формування облікової політики на базі креативного фінансового обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.nbuv.gov.ua/portal/soc...3/193.pdf.