

## ОБҐРУНТУВАННЯ НЕОБХІДНОСТІ УДОСКОНАЛЕННЯ ЖУРНАЛЬНО-ОРДЕРНОЇ ФОРМИ ОБЛІКУ ДЛЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

В.С. Коміренко

Одеський державний аграрний університет

**Ключові слова:** журнали-ордера, облік, розрахунки, витрати, виробництво, біологічні активи.

**Анотація.** Розглянуто сутність журнально-ордерної форми обліку, її принципи. Проведено дослідження впровадження нової журнально-ордерної форми обліку в сільськогосподарських підприємствах. Запропоновано зміни до деяких реєстрів журнально-ордерної форми обліку.

**Вступ.** За час існування бухгалтерського обліку застосовувались різні його форми. На самому ранньому етапі розвитку облік вівся власником. Відомо, що самою ранньою була стара італійська форма, описана італійським вченим-математиком Лукою Пачолі в його роботі "Трактат про рахунки і записи", виданий у 1494 році у Венеції. У ній він писав, що для зручності і легкості потрібні три книги: меморіал (Пам'ятна книга), Журнал і Головна книга.

Журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку є найбільш прогресивною серед інших паперових форм обліку. Вперше основні принципи журнально-ордерної форми обліку були сформульовані у 50-х роках ХІХ століття. Необхідність в її виникненні і застосуванні була викликана вимогами удосконалення управління, підвищення оперативності бухгалтерської звітності. Були впроваджені нові форми реєстрів і принципово змінена методика відображення господарських операцій у цих реєстрах. Було впроваджено два види бухгалтерських реєстрів - журнали-ордери і допоміжні відомості.

Основними реєстрами цієї форми обліку є журнали-ордери. Вони є накопичувальними відомостями, в яких систематизація і групування документів ведеться в хронологічному порядку по кореспондуючих рахунках.

Журнали-ордери призначені в основному для синтетичного обліку господарських операцій. Журнали-ордери побудовані за кредитовою ознакою, тобто кредитові обороти по кожному балансовому рахунку збираються в одному журналі-ордері, а дебетові обороти по цьому рахунку можуть бути в різних журналах-ордерах.

Журнально-ордерна форма обліку ґрунтується на принципі систематизації і накопичення в хронологічному порядку даних первинних документів, що відображає господарські операції безпосередньо в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку. Записи в накопичувальні відомості здійснюються на основі первинних документів.

В основу побудови журнально-ордерної форми обліку покладені такі принципи:

- здійснення записів у журналах-ордерах у порядку реєстрації операцій тільки по кредиту рахунка в кореспонденції з дебетом інших рахунків;
- поєднання в єдиній системі записів синтетичного та аналітичного обліку;
- відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій в розрізі показників, необхідних для здійснення контролю, аналізу і складання періодичної і річної бухгалтерської звітності;
- застосування журналів-ордерів по декількох рахунках, які мають між собою економічний і обліковий зв'язок;
- застосування облікових реєстрів із заздалегідь зазначеною кореспонденцією рахунків та показниками, які необхідні для складання періодичної і річної бухгалтерської звітності, а в окремих випадках - з номенклатурою статей аналітичного обліку;
- застосування журналів-ордерів на місяць, квартал і рік з використанням необхідної кількості вкладених аркушів.

Метою статті є дослідження питань організації впровадження журнально-ордерної форми обліку на сільськогосподарських підприємствах, пошук недоліків у побудові реєстрів та надання рекомендацій з їх удосконалення.

**Аналіз останніх досліджень.** В працях різних авторів досліджуються питання організації бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою. Зокрема, проблеми організації обліку за журнально-ордерною формою розглядали в своїх працях П. Хомин [1, 2], Л. Ловинська і О. Білоусова [3], В. Пархоменко [4] та інші. Ними розкриваються питання обліку витрат виробництва, розрахунків з постачальниками, покупцями та замовниками, податкових різниць у системі реєстрів журнально-ордерної форми обліку.

Відаючи належне науковим напрацюванням вчених з даної проблеми, слід зауважити, що існує потреба в її подальшому дослідженні. Це обумовлено недостатнім рівнем розробки окремих реєстрів журнально-ордерної форми обліку.

**Результати досліджень.** Останній варіант реєстрів журнально-ордерної форми обліку та Методичних рекомендацій щодо їх застосування для сільськогосподарських підприємств [5], (далі Методичні рекомендації), не позбавлений недоліків.

У Зведеній відомості № 5.3 с.-г. за розрахунками з робітниками та службовцями в рядку 30 передбачено показувати прибутковий податок. Відповідно до чинного законодавства громадяни сплачують податок з доходів фізичних осіб. Відповідно, рядок 30 необхідно перейменувати на: податок з доходів фізичних осіб.

Для відображення сум депонованої заробітної плати у розділі А - інші виплати по рядку 15, - впливати: депонована заробітна плата.

Для контролю за веденням обліку розрахунків з робітниками та службовцями у Зведеній відомості № 5.3 с.-г. доцільно ввести графу 12 "Разом субрахунок 661", графу 13 "Субрахунок 662", графу 14 "Субра-

хунок 663", а графу 15 перейменувати на "Всього по рахунку 66".

В Методичні рекомендації до пункту 5.2.11 ввести другий абзац: "Суми, відображені по рядках 26 та 45 перераховано на депоненти по розрахунках, відповідно за поточний та минулий місяць, повинні відповідати рядку 15 "Депонована заробітна плата".

З 2011 року вступив в дію Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-VI "Про збір і облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування". Це викликає необхідність із Зведеної відомості № 5.1 с.-г. виключити графи 14 і 15, а графу 16 перейменувати на "Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування".

У Відомості № 5.4 с.-г. аналітичного обліку по рахунку 65 "Розрахунки за страхуванням" виключити субрахунки 651 "За пенсійним забезпеченням", 652 "За соціальним страхуванням" 653 "За страхуванням на випадок безробіття", 656 "За страхуванням від нещасних випадків на виробництві" та ввести субрахунок 657 "Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" з відповідними аналітичними даними.

Пункт 5.3.12 Методичних рекомендацій передбачає складання Зведеної відомості № 5.10 с.-г. до журналу-ордеру № 5В с.-г. за кредитом аналітичних рахунків виробництв в межах галузей виробництв та структурних підрозділів, що значно прискорює та полегшує виявлення помилок, допущених при заповненні Звітів № 5.5 с.-г. і 5.6 с.-г. в частині виходу продукції основного виробництва, промислових, допоміжних виробництв, віднесенню на споживачів витрат на утримання та експлуатацію машин і обладнання.

Пунктом 5.3.11 Методичних рекомендацій передбачено, що звіт про витрати та вихід продукції основного виробництва складають за місяць та наростаючим підсумком з початку року в розрізі об'єктів аналітичного обліку по відповідним статтям витрат.

Відомо, що виробничий цикл по окремих видах сільськогосподарських виробництв триває значний час. Через це на кінець року можуть бути залишки незавершеного виробництва. До них відносять затрати на посів озимих зернових культур, підняття язбу, заготовлю органічних добрив, посів багаторічних трав тощо. Таким чином, виникає необхідність вести облік виробничих витрат не тільки за окремими об'єктами (культурами, видами робіт) у розрізі калькуляційних статей, але й розмежовувати їх в обліку на витрати минулих років під урожай поточного року та на витрати звітного року - під урожай майбутніх років.

Значна кількість сільськогосподарських підприємств має структурні підрозділи: відділки, бригади тощо. Це зумовлює вести облік витрат на виробництво та вихід продукції також і в розрізі відповідних структурних підрозділів.

Як бачимо, практично в більшості сільськогосподарських підприємств буде відкрито значну кількість аналітичних рахунків для обліку основного виробництва, що викликає необхідність відкриття аналогічної кількості Звітів № 5.5 с.-г. про витрати та вихід продукції основного виробництва.

Як показує практика, в силу різних причин при заповненні цих звітів не виключені помилки.

Для контролю за веденням обліку, прискорення та полегшення виявлення помилок, допущених при заповненні Звітів № 5.5 с.-г. і 5.6 с.-г. в частині витрат основного виробництва, промислових допоміжних виробництв, витрат на утримання та експлуатацію машин та обладнання, доцільно було б в пункті 5.3.12 Методичних рекомендацій після слів "Показники звітів № 5.5 с.-г., 5.6 с.-г. за ..." ввести "ебетом та ..." далі по тексту.

В пункті 5.3.13 після слів "Підсумки зведеної відомості № 5.10 с.-г. ..." вести "за кредитом аналітичних рахунків виробництв ..." далі по тексту.

В Зведеній відомості № 5.10 с.-г. графу 3 та назву над графами 4 - 18 викласти в такій редакції "З кредиту / В дебет рахунків" для того, щоб в залежності для яких цілей складається відомість, можна було викреслити слова "В дебет рахунків" чи "З кредиту".

Певну специфіку має облік довгострокових біологічних активів тваринництва, тобто продуктивної та робочої худоби. Наявність та рух дорослих тварин в бухгалтерському обліку відображається за кількістю голів, їх вагою та сумою.

Методичними рекомендаціями передбачено для організації аналітичного обліку довгострокових біологічних активів та формування інформації для складання приміток до фінансової звітності вести Відомість № 4.2 с.-г. аналітичного обліку довгострокових біологічних активів, в якій не передбачено відповідних граф чи рядків для відображення вищезазначених реквізитів.

Також у Відомості № 4.2 с.-г. не передбачено реквізитів для запису операцій по зарахуванню вирощених у господарстві, куплених чи безоплатно отриманих дорослих тварин до складу довгострокових біологічних активів, а також реалізованих, ліквідованих чи переведених до складу поточних біологічних активів тощо.

Вважаю за доцільне у Відомості № 4.2 с.-г. вести облік лише довгострокових біологічних активів рослинництва, по яких відбувається, як правило, незначний рух.

Для обліку наявності та руху довгострокових біологічних активів тваринництва доцільно було б запровадити Відомість № 4.2 а с.-г. аналітичного обліку довгострокових біологічних активів тваринництва за нижче приведеною формою (табл. 1).

Кредитові обороти з Відомості № 4.2 а с.-г. переносяться до Журналу-ордеру № 4 А с.-г. В кінці місяця кредитові обороти по рахунку 16 з Журналу-ордеру № 4 А с.-г. переносяться в Головну книгу.

У зв'язку з цим пункт 4.2.3 Методичних рекомендацій продовжити словами "і Відомість № 4.2 а с.-г. аналітичного обліку довгострокових біологічних активів тваринництва".

**Висновки.** Удосконаливши Зведену відомість № 5.3 с.-г. за розрахунками з робітниками та службовцями, Відомість № 5.4 с.-г. аналітичного обліку по рахунку 65 "Розрахунки за страхуванням", Зведену відомість № 5.10 с.-г. до журналу-ордеру № 5 В с.-г. відповідно до наведених пропозицій, можна, на нашу думку, забезпечити більш чіткий облік розрахунків з робітниками і службовцями та облік витрат виробництва з урахуванням вимог фінансової та внутрішньої звітності.

Впровадження Відомості № 4.2 А с.-г. аналітичного обліку довгострокових біологічних активів тва-

ринництва за запропонованою формою дозволить оперативно вести облік наявності та руху поголів'я дорослих тварин та без зайвих зусиль складати журнал-ордер № 4 А с.-г. в частині рахунку 16 "Довгострокові біологічні активи".

Внесення запропонованих змін до реєстрів журнально-ордерної форми обліку полегшить працю працівників бухгалтерії і дасть змогу значно скоріше одержувати відповідні облікові дані для складання фінансової звітності.

Подальший напрям наукових досліджень пов'язаний з вивченням практичних аспектів впровадження удосконалених реєстрів журнально – ордерної форми обліку в аграрних підприємствах.

**Таблиця 1.** Відомість № 4.2 А с.-г. аналітичного обліку довгострокових біологічних активів тваринництва

Вид і статевовікова група тварин	Ферма	Кормодні	Залишок на початок місяця			В дебет рахунку 16 "Довгострокові біологічні активи" з кредиту рахунків №155-переведено (придбано)		
			Голів	Жива маса, кг	Сума	Голів	Жива маса, кг	Сума
А	Б	1	2	3	4	5	6	7
Корови основного стада	1	-	42	17640	186102	8	3680	38824

Продовження таблиці 1

В дебет рахунку 16 "Довгострокові біологічні активи" з кредиту рахунків № 424 - безоплатно одержано						Разом за надходженням		
Голів	Жива маса, кг	Сума	Голів	Жива маса, кг	Сума	Голів	Жива маса, кг	Сума
8	9	10	11	12	13	14	15	16
-	-	-	-	-	-	8	3680	38824

Продовження таблиці 1

З кредиту рахунку 16 "Довгострокові біологічні активи" в дебет рахунків								
№ 213 - переведено на відгодівлю			№ 90 - реалізовано оцінених за справедливою вартістю			№ 976 - реалізовано оцінених за первісною вартістю		
Голів	Жива маса, кг	Сума	Голів	Жива маса, кг	Сума	Голів	Жива маса, кг	Сума
17	18	19	20	21	22	23	24	25
4	1680	17724	2	910	9600	-	-	-

Продовження таблиці 1

З кредиту рахунку 16 "Довгострокові біологічні активи" в дебет рахунків						Разом по вибуттю			Залишок на кінець місяця		
№ 134 - на суму зносу реалізованих за первісною вартістю			Голів	Жива маса, кг	Сума	Голів	Жива маса, кг	Сума	Голів	Жива маса, кг	Сума
26	27	28	29	30	31	32	33	34	35	36	37
-	-	-	-	-	-	6	2590	27234	44	18730	197602

### Література

1. Хомин П. Відомість аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками необхідно удосконалити / П. Хомин // Бухгалтерський облік і аудит.- 2002.-№ 11.- С. 6-9
2. Хомин П. Облік витрат виробництва за журнально-ордерною формою має відповідати вимогам фінансової і внутрішньої звітності / П. Хомин // Бухгалтерський облік і аудит. - 2003. - № 6. - С. 36-41
3. Ловінська Л. Облік податкових різниць у системі реєстрів журнально-ордерної форми / Л. Ловінська, О. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. - 2004.- № 4.- С. 7-25
4. Пархоменко В. Реєстри облікових записів /В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит.- 2001.-№ 2. - С. 3-6
5. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009р. № 390

**Комиренко В.С. Обоснование необходимости усовершенствования журнально-ордерной формы учета для сельскохозяйственных предприятий**

**Аннотация.** Рассмотрено сущность журнально-ордерной формы учета, ее принципы. Проведены исследования внедрения новой журнально-ордерной формы учета в сельскохозяйственных предприятиях. Предложено изменения к некоторым регистрам журнально-ордерной формы учета.

**Ключевые слова:** журналы-ордера, учет, расчеты, затраты, производство, биологические

активы.

*Komirenko V.S. **The journal-order form of record for agricultural enterprises should be improved***

**Summary.** *The of the journal-order form of record and its principles have been considered. The research on the introduction of new journal-order form of record at the agricultural enterprises has been carried out. There has been suggested some changes to the registers of the journal-order form of record.*

**Keywords:** *journal-orders, record, calculations, expenses, production, biological resources.*