

**УДК 631.162:657.1**

## **ФОРМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЇХ ЗАСТОСУВАННЯ В АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

**Т.Г. Халевицька**

*Одеський державний аграрний університет*

**Ключові слова:** форма бухгалтерського обліку, реєстри, звітність, аграрні підприємства

**Анотація.** Охарактеризовано сучасні форми бухгалтерського обліку, що застосовуються на підприємствах України. Обґрунтовано необхідність застосування спеціалізованих форм реєстрів журнално-ордерної форми обліку на аграрних підприємствах.

**Вступ.** Удосконалення управління виробництвом, посилення контролю за якістю облікової інформації, підвищення оперативності складання та подання бухгалтерської звітності сприяли виникненню нових форм обліку. Кожен етап розвитку господарської діяльності характеризується відповідним рівнем стану обліку, а отже і певною формою його ведення. Виробництво сільськогосподарської продукції має свої особливості, які необхідно враховувати при організації та веденні бухгалтерського обліку на сільськогосподарському підприємстві. Тому актуальним є питання вибору ефективної форми бухгалтерського обліку в сучасних умовах господарювання.

Метою дослідження є розгляд найпоширеніших форм бухгалтерського обліку в аграрних підприємствах та вибір найефективнішої форми обліку і акцептування уваги на пристосування цієї форми ведення обліку у бухгалтеріях підприємства до системи відносин суб'єктів господарювання в умовах ринкової економіки.

**Аналіз останніх досліджень.** Сучасні дослідження вітчизняних вчених економістів обмежуються на розкритті сутності форм бухгалтерського обліку, їх переваг та недоліків. Однак, відсутні практичні дані щодо застосування форм обліку в сільськогосподарських підприємствах та рекомендації з вибору конкретної форми з урахуванням особливостей окремих підприємств.

Аграрні підприємства починаючи з 2000 року організовують бухгалтерський облік відповідно до загальних вимог П(С)БО, нового Плану рахунків і типових форм реєстрів бухгалтерського обліку, затверджених Міністерством фінансів України. Але галузь має свої відмінності, пов'язані з особливостями приватизації, використанням землі як основного засобу виробництва, специфічного формування результатів праці, що є наслідком поєдання природних і економічних процесів, які потребують додаткового врахування при трансформації бухгалтерського обліку. Тому актуальним залишається висновок академіка П.Т. Саблука, що «для економістів-аграрників, в т. ч. облікового напряму, особливо вчених, немає нині відповідальнішого завдання, ніж вирішення питання відображення в системі бухгалтерського обліку, балансі, як це робиться у країнах світу, усіх складових аграрного капіталу, обліку земельної ренти та її розподілу». [1, с. 128]

Під формою бухгалтерського обліку розуміють «систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них» [2]. Форма бухгалтерського обліку відображає відповідну технологію облікового процесу. Кожна форма обліку завжди передбачає відповідне групування господарських операцій та дотримання встановленої послідовності їх відображення, порядок записів у реєстрах синтетичного й аналітичного обліку, складання та представлення облікових даних у вигляді звітності для потреб користувачів.

Форма бухгалтерського обліку як відображення певного рівня технології облікового процесу має відповідати таким вимогам:

- забезпечення повноти та своєчасності відображення в облікових реєстрах господарських операцій;
- надання можливості раціонального розподілу облікових робіт між працівниками для своєчасного їх виконання;
- містити інформацію необхідну для прийняття ефективних управлінських рішень;
- забезпечення необхідними даними для складання звітності, здійснення контролю й

економічного аналізу;

- бути економічною, тобто обмежуватися оптимальним розміром витрат на ведення бухгалтерського обліку [3, с. 66].

Правильний вибір форми обліку значно спростить роботу бухгалтерії підприємства. Ведення тієї форми обліку, яка є не ефективною призводить до надлишкових витрат часу та коштів, багаторазовості записів, арифметичних помилок.

Для вирішення окреслених проблем підприємство повинно вибрати ефективнішу форму ведення бухгалтерського обліку.

**Результати дослідження.** Важливим кроком у формуванні облікової політики є вибір форми бухгалтерського обліку. Кожне підприємство самостійно обирає відповідну форму обліку, враховуючи конкретні умови та особливості господарської діяльності й технології обробки облікових даних. Вибір форми обліку зумовлюється також обсягами облікових робіт, їх складністю, наявністю кваліфікованих кадрів бухгалтерів, можливостями використання автоматизованих систем обробки даних, обчислювальної техніки. Вибору форми бухгалтерського обліку передує вивчення наявних варіантів. Нині в Україні фактично застосовуються такі основні облікові форми: меморіально-ордерна (за класичною меморіально-ордерною формою та формою «Журнал-Головна»); журнально-ордерна.

На сучасному етапі стрімко розширюється використання в обліку комп’ютерів. Кожна із зазначених форм має автоматизований варіант, що містить чимало програмних продуктів, як-то «Парус», «1С: Бухгалтерія», «БЭСТ», «Інфо-бухгалтер», «Фінанси без проблем» «Бухгалтерія малого підприємства та інші». Основними відмінними ознаками, що визначають особливості окремих форм бухгалтерського обліку, є: зовнішній вигляд, будова і кількість облікових реєстрів; поєднання реєстрів хронологічного і систематичного обліку, синтетичного й аналітичного обліку; послідовність і техніка облікової реєстрації. Меморіально-ордерна форма обліку одержала назву від меморіального ордеру, складанням якого завершується обробка документів (рис. 1).



Рис. 1 Схема меморіально-ордерної форми бухгалтерського обліку

Меморіально-ордерна форма надає широкі можливості для розподілу праці, але вимагає багаторазового переписування даних з реєстру в реєстр і пов'язані з цим зайві

затрати праці, нерівномірно завантажує облікових працівників протягом місяця, облікові реєстри непристосовані до звітності, що потребує додаткових вибірок і розрахунків. Перелічені недоліки суттєво обмежують її застосування на підприємствах. Однак, в умовах використання сучасної обчислювальної техніки, досконалих програмних продуктів меморіально-ордерна форма є доцільною і ефективною.

На підприємствах, що мають невелику кількість синтетичних рахунків, може застосовуватись один із спрощених варіантів меморіально-ордерної форми обліку, який прийнято називати формою журнал-головна (рис. 2).

Форма обліку журнал-головна проста, зручна, однак трудомістка з відливом синтетичного обліку від аналітичного. Нині її застосовують малі підприємства, оскільки кількість використовуваних тут синтетичних рахунків незначна. В умовах комп'ютерної обробки даних застосування цієї форми бухгалтерського обліку доцільне й ефективне.

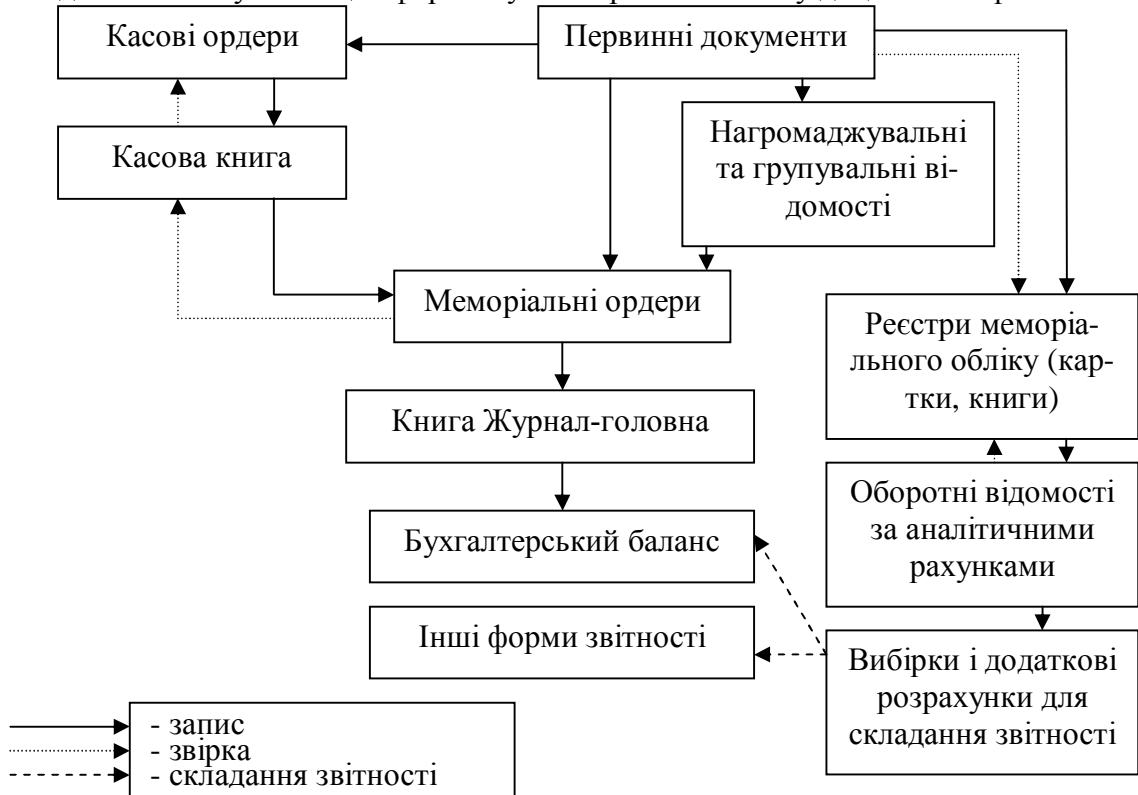
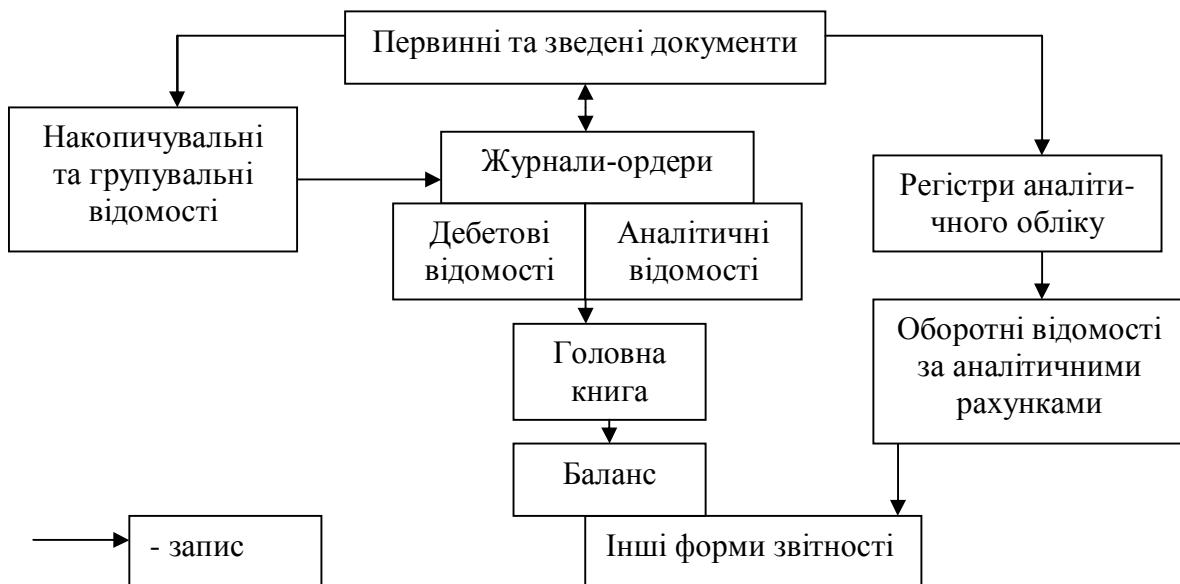


Рис. 2 Схема форми бухгалтерського обліку журнал-головна

Журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку ґрунтується на широкому застосуванні системи накопичувальних і групувальних облікових реєстрів - журналів і допоміжних відомостей до них( рис. 3).



*Рис. 3 Схема журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку*

Основними обліковими регистрами журнально-ордерної форми є журнали. Це комбіновані регистри синтетичного, а в багатьох випадках і аналітичного обліку. В них поєднано хронологічний і систематичний облік, що відповідає назві регистрів: вони одночасно служать журналами (оскільки записи в них здійснюються в хронологічному порядку) і ордерами (оскільки місячні підсумки журналів за кореспонduючими рахунками замінюють собою меморіальні ордери).

Будова регистрів з використанням шахового принципу дає можливість значно скоротити дублювання записів і розкрити суть операції, виявити помилкові записи. При цьому операції відображаються на кредиті й дебеті кореспонduючих рахунків лише однієї суми, тобто за один робочий прийом.

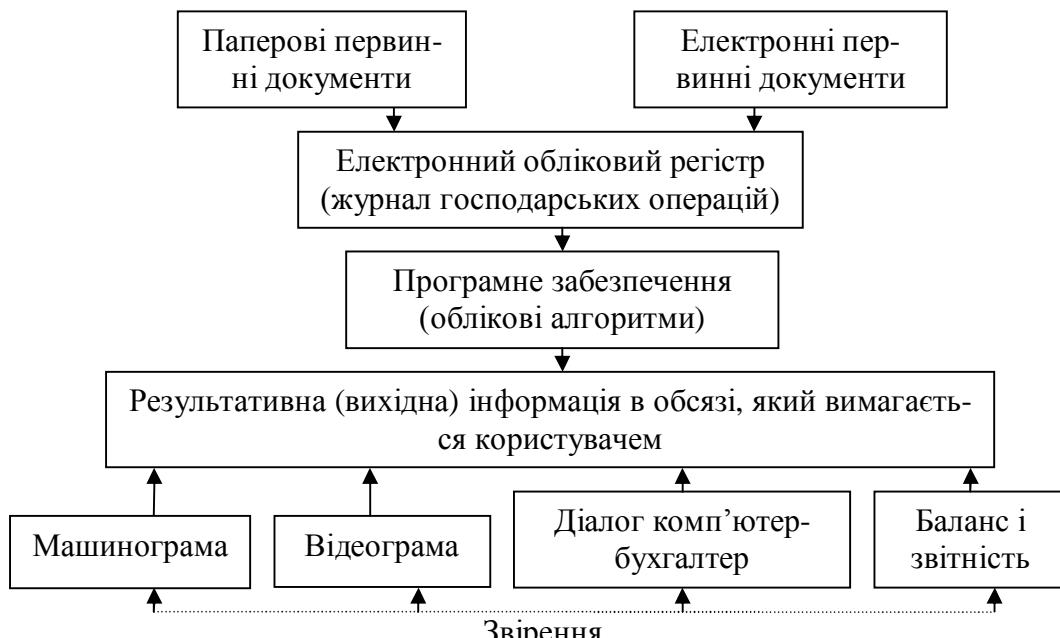
Журнально-ордерна форма порівняно з попередніми має такі переваги: скорочується обсяг облікової роботи шляхом усунення проміжних облікових ланок (наприклад, складання меморіальних ордерів та їх реєстрації), уникнення багаторазовості й дублювання записів в облікові регістри; є певна регламентація порядку ведення обліку шляхом застосування журналів із заздалегідь надрукованим переліком кореспонduючих рахунків; прискорюється складання фінансової і податкової звітності.

Розвиток комп’ютерної техніки створив умови для широкого її використання в бухгалтерському обліку, що забезпечує автоматизований процес збирання, реєстрації та опрацювання облікової інформації. Використання комп’ютерної техніки змінило технологію обліку і побудову облікових регістрів. Сучасна комп’ютерна форма бухгалтерського обліку базується на використанні персональних комп’ютерів та обчислювальних мереж. Практичне її застосування залежить від набору технічних засобів і вибору організаційних форм їх використання.

Технологічний процес обробки даних при комп’ютерній формі обліку можна поділити на три етапи:

- збір і реєстрація первинних даних для обробки на комп’ютері;
- формування масивів облікових даних на електронних носіях;
- отримання результатів за звітний період на запит користувача або у вигляді регістрів синтетичного обліку, аналітичних таблиць, довідок з бухгалтерських рахунків, або відображенням на дисплеї потрібної інформації.

Порядок ведення облікових записів при комп’ютерній формі обліку наведений на рисунку 4.



*Рис. 4 Комп'ютерна форма обліку*

Особливістю комп'ютерної форми бухгалтерського обліку є те, що вона не існує без конкретної комп'ютерної програми. Комп'ютерні програми адаптують до вимог ринкової економіки. Облікові регистри різних програм є схожими, але не однаковими

Програмні продукти вирішують комплекс задач: а) ведення фінансового обліку і складання фінансової звітності; б) ведення фінансового та управлінського обліку для суб'єктів малого підприємництва; в) ведення окремих розділів обліку - основних засобів, запасів, заробітної плати тощо; г) створення інтегрованої системи обробки даних, включаючи ведення бухгалтерського обліку, контролю і економічного аналізу.

До недоліків комп'ютерної форми обліку можна віднести високу вартість програмного та технічного забезпечення

Проведенні дослідження показують, що переважна більшість сільськогосподарських підприємств здійснюють облік за допомогою журнально-ордерної форми (табл. 1).

Отже, найпоширенішою формою обліку серед чотирьох районів Одеської області є журнально-ордерна.

**Таблиця 1. Склад та питома вага форм обліку в окремих районах Одеської області**

Показники	Роздільнянський		Ананьївський		Березівський		Тарутинський	
	кількість	питома вага, %	кількість	питома вага, %	кількість	питома вага, %	кількість	питома вага, %
Кількість господарств в районі	20	100,0	29	100,0	46	100,0	34	100,0
з них з формою обліку:- журнально-ордерною	6	30,0	19	65,5	40	87,0	28	82,4
- частково автоматизованою	9	45,0	9	31,1	2	4,3	4	11,8
- повністю автоматизованою	5	25,0	1	3,4	4	8,7	2	5,8

Однак, у нових умовах господарювання журнально-ордерна форма, яка застосовується на практиці не відповідає всім потребам управління підприємством, а саме: побудова журналів-ордерів не відповідає за складом аналітичних даних, необхідних для управління підприємством. Багато підприємств, а точніше з 92 господарств різних районів Одеської області, які ведуть облік за журнально-ордерною формою тільки третина використовують затверджені регистри синтетичного і аналітичного обліку. Але й вони не відповідають сучасним вимогам. Так, практичне застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи» потребує ви-

користання нових спеціалізованих форм реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 4. 06. 2009 р. № 390 [4].

**Висновки.** Однією із проблем сьогодення, яка постала перед бухгалтерами аграрних підприємств є неправильний вибір форми ведення бухгалтерського обліку. Працівники бухгалтерії або звикли до даної форми обліку, хоча вона не є найефективнішою у застосуванні, або просто не мають бажання змінювати спосіб своєї роботи, або не мають на це відповідної кваліфікації.

Застосування на сільськогосподарських підприємствах журнально-ордерної форми обліку з використанням затверджених форм відповідних реєстрів удосконалить систему управління, посиливе контроль за режимом економіки, підвищить оперативність бухгалтерської звітності. Крім того, журнально-ордерна форма забезпечить повноту і своєчасність відображення в реєстрах господарських операцій, надасть можливість раціонально розподілити облікову роботу між працівниками бухгалтерії, забезпечить складання фінансової і податкової звітності відповідно до чинних нормативних документів, і буде економічною, тобто обмежуватися оптимальним розміром витрат на ведення бухгалтерського обліку.

Важливе значення має також відпрацювання в державі вимог та критеріїв щодо форм бухгалтерського обліку. Робота має проводитись не тільки з врахуванням комп'ютерних технологій, але і враховувати технологію виробництва, уніфіковуючи аналітичні та синтетичні реєстри паперових та комп'ютерних форм обліку по галузях.

#### *Література*

1. Михайлов М.Г. Облікова політика підприємств: документальне забезпечення. / М.Г. Михайлов // Ринкова трансформація економіки АПК: кол. монографія у чотирьох частинах. / За ред. П.Т. Саблука, В.Я. Амбросова, Г.Є. Мазнева. Ч.3. Фінансово-кредитна система - К.: IAE, 2002. - С. 126-130.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996-14.
3. Сук Л. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві / Л.Сук, П.Сук // Бухгалтерія у сільському господарстві. – 2008. - №15-16. – С. 66.
4. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 14.06.2009 р. № 390.

**Халевицкая Т.Г. Формы бухгалтерского учета и их применение в аграрных предприятиях**

**Аннотация.** Охарактеризованы современные формы бухгалтерского учета, которые применяются на предприятиях Украины. Обоснована необходимость применения специализированных форм регистров журнально-ордерной формы учета на аграрных предприятиях.

**Ключевые слова:** форма бухгалтерского учета, регистры, отчетность, аграрные предприятия.

Halevitskaya T. G. **Forms of record – keeping and their application in agrarian enterprises**

**Summary.** The modern forms of record – keeping, which are used on the enterprises of Ukraine, are described. The necessity of application of the specialized forms of account on agrarian enterprises is grounded.

**Key words:** forms of record – keeping, registers, фермерське господарство, accounting, agrarian enterprises.