

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВ

У статті розглянуто особливості вибору форм обліку фермерськими господарствами. Внесено пропозиції щодо удосконалення існуючих методичних рекомендацій з організації та ведення бухгалтерського обліку в фермерських господарствах у межах досліджуваної ділянки обліку.

The features of the choice of accounting forms farms were considered. Proposals for the improvement of existing guidelines on organization and management accounting in farms within the study area accounting were proposed.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Ринкові умови господарювання вимагають від фермера значно збільшити обсяг інформації щодо його господарської діяльності. Це викликано і певним інтересом до результатів діяльності фермерських господарств із сторони зовнішніх суб'єктів, і збільшенням обсягу інформації щодо попиту на вироблену продукцію, можливостей її збуту при визначених умовах та вимогах, матеріально-технічного забезпечення виробництва та його інноваційної привабливості.

Фермерське господарство є формою підприємницької діяльності громадян із створенням юридичної особи, які виявили бажання виробляти товарну сільськогосподарську продукцію, займатися її переробкою та реалізацією з метою отримання прибутку на земельних ділянках, наданих їм для ведення фермерського господарства, відповідно до закону [1]. Значення і необхідність обліку у фермерських господарствах обумовлюється, з одного боку, потребою в інформації про наявне в господарстві майно, обсяги виробництва продукції, доходи та витрати, а з іншого боку – зобов'язанням надання у державні установи інформації про результати фінансово-господарської діяльності. Хоча фермерські господарства в Україні і зайняли своє місце в економіці країни, проте питання обліку та інформаційного забезпечення ще залишаються актуальними та потребують подальшого дослідження.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. Питанням організації обліку, розвитку інформаційного забезпечення фермерських господарств присвячено праці багатьох провідних вітчизняних учених-економістів: Ф. Ф. Бутинця, М. Я. Дем'яненка, В. М. Жука, Г. Г. Кірейцева, В. Б. Моссаковського, П. Т. Саблука, Л. К. Сука та інших. Водночас окремі питання організації обліку та інформаційного забезпечення фермерських господарств досліджено недостатньо, особливо в умовах переходу та адаптації до міжнародних стандартів фінансової звітності. З позицій удосконалення обліку в діяльності фермерських господарств він набуває актуальності як для економічної науки, так і практики господарювання.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Водночас було виявлено, що у більшості публікацій хоча і розкриваються загальні та теоретичні сторони побудови облікового процесу у фермерських господарствах, але більшість із них досліджує розвиток організаційно-інформаційного забезпечення. Автор статті поділяє цю точку зору і вважає, що на сучасному етапі переходу та адаптації до міжнародних стандартів фінансової звітності необхідно враховувати специфіку діяльності підприємств аграрної сфери, зокрема фермерських господарств. Водночас проблему методичного забезпечення облікового процесу не можна вважати повністю вирішеною ані в теоретичному, ані в практичному плані. Таким чином можна зауважити що сьогодні відсутній цілісний, системний, всеохоплюючий підхід до організації та ведення обліку фермерськими господарствами.

Постановка завдання. Метою статті є узагальнення підходів та розкриття особливостей застосування форм обліку у фермерських господарствах, висвітлення проблем пов'язаних з їх застосуванням та формування заходів щодо їх вирішення.

Виклад основного матеріалу дослідження. В обліку фермерських господарств (ФГ) наявна певна специфіка. Фермерські господарства ведуть бухгалтерський облік результатів своєї роботи та подають відповідним органам фінансову звітність, статистичну інформацію та інші дані, установлені законодавством України. При веденні бухгалтерського обліку на фермерському господарстві є певні особливості: як правило, бухгалтерський облік у ФГ веде його голова чи один з членів господарства, які не досить добре розуміються на обліку, тому облік має бути максимально спрощеним; для ФГ властиве здійснення окремих специфічних господарських операцій (засновники фермерського господарства здебільшого вносять до складеного капіталу не майно, а лише права користування ним; членам господарства виплачується не заробітна плата, а певна частка з отриманого господарством доходу), отже, ці операції потрібно коректно відображати в бухгалтерському обліку; основна діяльність ФГ сільськогосподарська, тому при веденні обліку господарство повинно враховувати всю облікову сільськогосподарську специфіку.

Більшість ФГ належить до суб'єктів мікропідприємництва та малого підприємництва (великі, й середні), їх класифікація наведена в табл. 1.

Таблиця 1

Класифікація фермерських господарств

Суб'єкт господарювання	Показники	
	середня кількість працівників за звітний період (рік)	річний дохід від будь-якої діяльності
Суб'єкти мікропідприємництва	не перевищує 10 осіб	не перевищує суми, еквівалентної 2 млн. євро, визначеної за середньорічним курсом НБУ
Суб'єкти малого підприємництва	не перевищує 50 осіб	не перевищує суми, еквівалентної 10 млн. євро, визначеної за середньорічним курсом НБУ
Суб'єкти великого підприємництва	перевищує 250 осіб	перевищує суму, еквівалентну 50 млн. євро
Суб'єкти середнього підприємництва	решта, які не потрапили до перелічених вище критеріїв	

На ФГ як на юридичну особу повною мірою поширюються вимоги Закону про бухгалтерський облік [2], Порядку № 419 [3] і П(С)БО 25 [4] та Закону про ФГ [1]. Від величини ФГ та системи оподаткування залежить форма обліку, якою воно може скористатися. Інструкції щодо вибору форми містить Закон про бухгалтерський облік [2] і П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [4].

Згідно Закону про бухгалтерський облік [2] і П(С)БО 25 [4], малі ФГ – платники фіксованого сільськогосподарського податку або податку на прибуток складають фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва (ф. № 1-м, 2-м), з необхідністю вести облік із застосуванням подвійного запису. При цьому вони можуть використовувати спрощений План рахунків. Лише ФГ – платники податку на прибуток за ставкою 0% відповідно до вимог Податкового кодексу України (ПКУ) [5] або платники єдиного податку мають право скористатися Спрощеним фінансовим звітом суб'єкта малого підприємництва (ф. № 1-мс, 2-мс). Вибір форми обліку та відповідних реєстрів, які може використовувати фермерське господарство у здійсненні своєї діяльності наведено у табл. 2. Якщо ж вони неплатники ПДВ, то можуть систематизувати інформацію, яка міститься в прийнятих до обліку первинних документах, у реєстрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису.

Сьогодні фермерське господарство має низку переваг серед інших суб'єктів господарювання, це: можливість використання спеціального податкового режиму, сімейний характер бізнесу, можливість безоплатної приватизації членами господарства земель, отриманих у користування, можливість позаконкурентного (без проведення земельних торгів) отримання земельних ділянок у власність чи оренду із земель державної та комунальної власності, істотно нижчі законодавчі ризики, пов'язані з площею земель господарства.

Проте, серед перерахованих переваг, фермери мають певні проблеми. У першу чергу, пов'язані з нормативною неврегульованістю облікових операцій, оскільки Методрекомедації № 189 з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах суттєво застаріли. Так, на практиці фермерські господарства орієнтуються при організації та веденні бухгалтерського обліку на рекомендації, розроблені для селянських (фермерських) господарств ще у 2001 р. [6]. Однак на сьогодні вони суттєво застаріли.

Таблиця 2

Альтернативи форм обліку фермерських господарств

Категорія суб'єктів	Форма звітності	Форми обліку (реєстри)	Примітка
Суб'єкти малого підприємництва, визнані відповідно до законодавства [4]	Фінансова звітність, ф. № 1-м, 2-м [4]	1) спрощена форма – основний реєстр – Журнал реєстрації господарських операцій [7]; 2) Журнально-ордерна форма [8]; 3) проста форма [9] – Журнал обліку господарських операцій. Відомість № 3-м; 4) 4) спрощена [9] – зі складанням оборотно-сальдової відомості	Ведуть бухгалтерський облік із застосуванням подвійного запису. Мають право використовувати спрощений План рахунків. Найчастіше обирають між реєстрами [7] і [9]
1) суб'єкти малого підприємництва, які відповідають критеріям за ПКУ, та мають право на застосування спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат [4]; 2) платники єдиного податку [3, 4]	Спрощена фінансова звітність, ф. № 1-мс, 2-мс [4]	Мають право застосовувати Методрекомедації № 720 [9]	Можуть вести бухгалтерський облік без подвійного запису, якщо не є платниками ПДВ [3, 4]. ФГ лише інколи бувають «нульовиками» (платниками податку на прибуток за ставкою 0%) через необхідність дотримання низки обов'язкових критеріїв та застосуванням подвійного запису, Плану рахунків
Інші ФГ, що не ввійшли до категорії «малих» суб'єктів	Загальна фінансова звітність, ф. № 1 – 6	Меморіально-ордерна, журнальна, журнально-ордерна, автоматизована форма. Найчастіше журнально-ордерна [9]	

Розглянемо більш детально Методрекомедації № 189, згідно яких бухгалтерський облік у ФГ ведуть за однією із форм:

- «простою». Методрекомедації № 189 пропонують застосовувати цю форму ФГ, у яких працюють власник (голова) і члени його родини (без залучення найманих працівників). Передбачає ведення обліку без подвійного запису. Фінансовий результат визначають, порівнявши дохід і витрати, згруповані за елементами, відображення витрат – за фактом руху матеріальних ресурсів списують на виробництво за фактом купівлі, а не в момент витрачання. При цьому основним регістром є Книга обліку доходів і витрат. Як свідчать національні стандарти П(С)БО 25, вона не відповідає чинним вимогам і за цією формою фінансову звітність заповнити не просто. Крім того, ФГ мають право вести облік без використання подвійного запису лише «нульовики» та платники єдиного податку – неплатники ПДВ;
- «спрощеною». Методрекомедації № 189 пропонують застосовувати ФГ із середньообліковою чисельністю працюючих за звітний період до 10 осіб включно (крім членів родини) та обсягом виручки за рік, що не перевищує 500 тис. грн. Вона передбачає наявність подвійного запису, складання Журналу реєстрації господарських операцій. Ґрунтується на принципах форми Журнал-головна. Також згідно даних Методрекомедацій не враховано специфіку відображення біологічних активів за П(С)БО 30 «Біологічні активи», що для фермерських господарств визначально. В результаті бухгалтери фермерських господарств, бажаючи дотриматися приписів Закону про бухгалтерський облік і П(С)БО, можуть використовувати Методрекомедації № 189 лише в частині, що не суперечить їм.

Отже, головне для фермерських господарств є використання тих регістрів бухгалтерського обліку, які б відображали достовірну та правдиву фінансову звітність суб'єкта господарювання.

Незалежно від обраної форми бухгалтерського обліку всі фермерські господарства зобов'язані підтверджувати господарські операції відповідними первинними документами, складеними з огляду на вимоги Закону про бухгалтерський облік [2] і Положення № 88 [10]. При цьому можна використовувати як самостійно розроблені документи, так і затверджені форми, зокрема такі як:

- спеціалізовані форми первинних документів з обліку основних засобів та інших необоротних активів сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Мінагрополітики України від 27.09.07 р. № 701;
- спеціалізовані форми первинних документів з обліку виробничих запасів у сільськогосподарських підприємствах, затверджені наказом Мінагрополітики України від 21.12.07 р. № 929;
- спеціалізовані форми первинних документів з обліку довгострокових і поточних біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах, затверджені наказом Мінагрополітики України від 21.02.08 р. № 73;
- спеціальні форми первинної документації для суб'єктів рибного господарства в галузі аквакультури, затверджені наказом Мінагрополітики та продовольства України від 19.06.12 р. № 362.

Сьогодні, найпоширенішими формами обліку у фермерських господарствах, є:

1. Проста форма обліку. Можуть складати лише суб'єкти малого підприємництва, за формами № 1-м і 2-м. Чіткого визначення простої форми обліку в нормативних актах немає, а в рекомендаційних документах вона характеризується по-різному. Так, Методрекомедації № 189 [6] суперечать П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [4] і Закону про бухгалтерський облік [2]. Порівнявши все й проаналізувавши, виділимо найголовніше, що не містить протиріч. Характерними рисами простої форми є:
 - 1) облік ведуть із використанням подвійного запису, застосовуючи або спрощений План рахунків, або звичайний План рахунків;
 - 2) використовують Журнал обліку господарських операцій, який складають щомісяця [9], можливо застосовувати відомості та регістри для простої форми

(Відомість 3-м аналітичного обліку розрахунків з оплати праці з дебіторами і кредиторами), коли в обліку фермерського господарства відображається незначна кількість однотипних господарських операцій. Крім того, якщо фермерське господарство використовує даний варіант, на думку автора, необхідно додатково вести також:

- відомості обліку біологічних активів (затверджені наказом Мінагрополітики від 04.06.09 р. № 390 [8] відомості аналітичного обліку довгострокових біологічних активів (ф. № 4.2 с.-г.), аналітичного обліку поточних біологічних активів рослинництва (ф. № 8.1 с.-г.), аналітичного обліку поточних біологічних активів тваринництва (ф. № 8.2 с.-г.));
- звіт про витрати й вихід продукції основного виробництва (ф. № 5.5 с.-г., затверджена наказом Мінагрополітики від 04.06.09 р. № 390);

Відомість обліку основних засобів (відомість за ф. № 4-м) із Методрекомедацій № 422) [7].

2. Спрощена форма обліку. Передбачає ведення скороченого переліку реєстрів бухгалтерського обліку (меншого порівняно із загальною формою бухгалтерського обліку) з метою узагальнення інформації про господарські операції та складання фінансової звітності. Таку форму можуть використовувати фермерські господарства, яких відносять до суб'єктів мікропідприємництва та малого підприємництва, тобто ті, хто складає фінансову звітність за формами № 1-м і 2-м відповідно до П(С)БО 25 [4]. На думку автора, ця форма обліку підходить для невеликих фермерських господарств, які провадять один вид діяльності (рослинництво або тваринництво).

Фермерські господарства можуть використовувати спрощену форму, передбачену Методрекомедаціями № 189 [6] або Методрекомедаціями № 422 [7]. До перелічених документів входять різні реєстри спрощеної форми обліку, які наведені у табл. 3.

Таблиця 3

Перелік реєстрів спрощеної форми обліку

Методрекомедації № 189 [7]	Методрекомедації № 422 [8]
Опис майна	Відомість 1-м: розділ I. Облік готівки й грошових документів. Розділ II (зворотний бік). Облік коштів та їх еквівалентів.
Журнал реєстрації господарських операцій	Відомість 2-м: Облік запасів.
Відомість обліку розрахунків	Відомість 3-м: розділ I. Облік розрахунків з дебіторами та кредиторами за податками й платежами, довгостроковими зобов'язаннями та доходами майбутніх періодів. Розділ II (зворотний бік). Облік розрахунків з оплати праці.
Відомість обліку основних засобів і нарахування амортизації	Відомість 4-м: розділ I. Облік необоротних активів й амортизації (зносу). Розділ II (зворотний бік). Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів.
Відомість обліку витрат виробництва	Відомість 5-м: розділ I. Облік витрат. Розділ II. Облік витрат на виробництво. Розділ III. Облік доходів і фінансових результатів. Розділ IV. Облік власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечень майбутніх витрат і платежів.
Журнал-головна	Оборотно-сальдова відомість.

Окрім зазначених відомостей, фермерські господарства для обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції можуть вести допоміжні відомості, та реєстри зазначені у Методрекомедаціях № 390 [8]:

- відомість № 4.2 с.-г. аналітичного обліку довгострокових біологічних активів;
- відомість № 8.1 с.-г. аналітичного обліку поточних біологічних активів рослинництва;
- відомість № 8.2 с.-г. аналітичного обліку поточних біологічних активів тваринництва тощо.

Водночас необхідно зважати на те, що в обліку фермерського господарства є певна специфіка, пов'язана з особливостями сільськогосподарського виробництва. Тому реєстри з Методрекомедацій № 422 слід доповнити й відкоригувати під особливості господарської діяльності на конкретному господарстві. Отже, фермерське господарство, як одна з основних ланок сучасного агропромислового комплексу України повинно правильно працювати, що неможливо без коректного ведення бухгалтерського обліку.

Висновки і перспективи подальших розробок. Актуальними залишаються питання удосконалення державного регулювання бухгалтерського обліку фермерських господарств з метою їх методичного та організаційного забезпечення в умовах адаптації до міжнародних стандартів фінансової звітності, дотримання єдиних методологічних засад ведення бухгалтерського обліку, створення галузевих стандартів, які б враховували їх особливості діяльності. Практика ведення обліку у фермерських господарствах свідчить про застосування відповідної форми обліку залежно від розмірів господарства, спеціалізації, забезпеченості фінансовими і матеріальними ресурсами. На думку автора, до складу цих критеріїв доцільніше включати площу ріллі, наявність та ціну технічного оснащення, обсяг валової продукції. Необхідним є удосконалення реєстрів синтетичного і аналітичного обліку та інших носіїв обліково-економічної інформації, розробка внутрігосподарської (управлінської) звітності.

Список використаної літератури

1. Про фермерське господарство: Закон України від 19.06.03 р. № 973-IV зі змін. і доповн. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/973-15>.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV зі змін. і доповн. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
3. Порядок подання фінансової звітності, затв. постановою КМУ від 28.02.2000 р. № 419 зі змін. і доповн. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/636705>.
4. П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затв. наказом Міністерства фінансів України 25.02.2000 р. № 39 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 24.01.2011 р. № 25) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI зі змін. і доповн. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/>.
6. Методичні рекомендації з організації та ведення обліку в селянських (фермерських) господарствах, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 02.07.01 р. № 189 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=183377.
7. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затв. наказом Міністерства фінансів України від 25.06.03 р. № 422 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=196041.
8. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 04.06.09 р. № 390 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=98&ArtID=876>.
9. Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затв. наказом Міністерства фінансів України від 15.06.11 р. № 720 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article%3Fart_id=296068&cat_id=285157.
10. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88 зі змін. і доповн. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.

Стаття надійшла до редакції 19.03.2014.